LEFTER CHIRICĂ

Curs complet de contabilitate și fiscalitate

Vol. II

EDITURA ECONOMICĂ

LEFTER CHIRICĂ

CURS COMPLET DE CONTABILITATE ŞI FISCALITATE

Vol. II

CUPRINS

Prefață 9

Capitolul 1 – CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE CAPITAL 11

I.1. Capitalurile proprii 12
I.2. Capitalul social 13
I.2.1. Evaluarea capitalului social 17
I.2.2. Constituirea capitalului social 24
I.2.3. Contabilitatea constituirii unei societăți comerciale 32
I.3. Primele legate de capital 37
I.3.1. Primele de emisiune 38
I.3.2. Primele de aport 43
I.3.3 Primele de fuziune 44
I.4. Diferențele din reevaluare 47
I.5. Rezervele de capital 57
I.6. Rezultatul reportat 63
I.7. Contul întreprinzătorului individual 68
I.8. Fondurile proprii 71
I.8.1. Fondul de participare a salariaților la profit 72
I.8.2. Alte fonduri 74
I.9. Rezultatul exercițiului 78
I.9.1. Contul 121 – Profit şi pierdere 86
I.9.2. Repartizarea profitului 90
I.10. Subvențiile pentru investiții 93
I.11. Provizioanele reglementate 101
I.12. Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli 108
I.12.1. Provizioanele pentru litigii 109
I.12.2. Provizioane pentru garanții acordate clienților (garanții de bună execuție) 113
I.12.3. Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții 115
I.12.4. Provizioane pentru pierderi din schimb valutar 118
I.12.5. Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli 124
I.13. Împrumuturi şi datorii asimilate 125
I.13.1. Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni şi primele de rambursare a acestora 126
I.14. Creditele bancare pe termen lung şi mediu 144
I.15. Datoriile legate de participații 154
I.16. Alte împrumuturi şi datorii asimilate 159
I.16.1. Reflectarea contabilă a operațiunilor de leasing 165
I.16.2. Reflectarea contabilă a operațiunilor de leasing în contabilitatea utilizatorului (locatar) 167

I.16.3. Reflectarea contabilă a principalelor operaţiuni privind leasing-ul financiar în contabilitatea utilizatorului (locatar) 172
I.17. Dobânzile aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate 176
I.18. Operaţiuni privind creşterea (majorarea) şi reducerea (micşorarea) capitalului social 176
I.18.1. Operaţiuni privind creşterea capitalului social 177
I.18.1.1. Creşterea capitalului social prin aport în numerar 178
I.18.1.1.1. Precizări suplimentare privind calculul valorii drepturilor preferenţiale de subscriere (DPS) 188
I.18.1.2. Majorarea (creşterea) capitalului social prin aport în natură 192
I.18.1.3. Majorarea (creşterea) capitalului social prin operaţii interne 195
I.18.1.4. Majorarea (creşterea) capitalului social prin conversia în acţiuni a datoriilor societăţii 199
I.18.1.5. Majorarea (creşterea) capitalului social prin dubla mărire de capital 203
I.18.1.6. Alte forme de creştere a capitalului social 213
I.18.2. Operaţiuni privind reducerea (micşorarea) capitalului social 218
I.18.2.1. Micşorarea capitalului social prin reducerea numărului de acţiuni 219
I.18.2.2. Micşorarea capitalului social prin reducerea valorii nominale a acţiunilor 220
I.18.2.3. Micşorarea capitalului social prin răscumpărarea de pe piaţa capitalului a propriilor acţiuni 221
I.18.2.4. Contabilitatea reducerii capitalului social prin acoperirea pierderilor 228
I.18.2.5. Reducerea (micşorarea) capitalului social sau excluderea asociaţilor 230

Capitolul 2 – ACTIVELE IMOBILIZATE (ACTIVELE FIXE) 233
II.1. Caracterizarea structurii activelor fixe sau imobilizărilor 233
II.2. Evaluarea imobilizărilor 239
II.2.1. Evaluarea imobilizărilor la intrarea în patrimoniu 239
II.2.2. Evaluarea imobilizărilor la ieşirea din patrimoniu 242
II.2.3. Evaluarea de inventar a imobilizărilor 242
II.2.4. Evaluarea bilanţieră a imobilizărilor 242
II.3. Evidenţa contabilă a imobilizărilor necorporale 245
II.3.1. Cheltuieli de constituire 246
II.3.2. Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare 249
II.3.3. Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare 254
II.3.4. Fondul comercial 264
II.3.5. Alte imobilizări necorporale 269
II.4. Imobilizările corporale (activele fixe corporale) 272
II.4.1. Terenurile 274
II.4.2. Mijloacele fixe 283
II.5. Imobilizările necorporale şi corporale în curs de execuţie 325
II.5.1. Imobilizările necorporale în curs de execuţie 325
II.5.2. Imobilizările corporale în curs de execuţie 326
II.6. Imobilizările financiare 338
II.6.1. Cadrul general de prezentare a imobilizărilor financiare 338

II.6.2. Titlurile de participare 341
II.6.3. Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu 346
II.6.4. Alte titluri imobilizate 350
II.6.5. Creanţe imobilizate 352
II.6.5.1. Creanţe legate de participaţii 353
II.6.5.2. Împrumuturi acordate pe termen lung 354
II.6.5.3. Alte creanţe imobilizate 355
II.6.5.4. Dobânzi aferente creanţelor imobilizate 355
II.6.5.5. Vărsămintele pentru imobilizări financiare 356
II.7. Amortizări privind imobilizările 363
II.7.1. Amortizarea liniară sau constantă 364
II.7.2. Amortizarea degresivă 380
II.7.2.1. Amortizarea degresivă fără influenţa uzurii morale (AD_1) 381
II.7.2.2. Amortizarea degresivă cu influenţa uzurii morale (AD_2) 386
II.7.3. Amortizarea accelerată 406
II.7.4. Alte consideraţii şi particularităţi specifice amortizării capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale 413
II.7.5. Alte modalităţi ş particularităţi specifice privind calculul amortizărilor 414
II.7.6. Amortizarea fiscală 428
II.7.6.1. Metoda amortizării derogatorii 429
II.7.6.2. Metoda amortizării de subactivitate 435
II.7.7. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor necorporale şi coporale 445
II.7.7.1. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor necorporale 445
II.7.7.2. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor corporale 446
II.8. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor 450
II.8.1. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale 451
II.8.2. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale 453
II.8.3. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs 455
II.8.4. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare 456

PLANUL DE CONTURI GENERAL 459

PLANUL DE CONTURI GENERAL CONFORM OMF NR. 403/1999 471

Anexa 1 485

Anexa 2 489

Anexa 3 491

Anexa 4 492

Anexa 5 493

Anexa 6.....496

Anexa 7.....497

Anexa 8.....500

Anexa 9.....501

Anexa 10.....504

Anexa 11.....507

BIBLIOGRAFIE.....509

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

PREFAȚĂ

În actualul context economic intern şi internaţional, marcat de profunde transformări la nivelul economiei mondiale şi al entităţilor statale, România a trebuit să-şi adapteze structurile economico – sociale, financiare şi fiscale în concordanţă cu mecanismul şi legile de funcţionare ale economiei de piaţă.

Astfel, gestionarea patrimoniului naţional şi al fiecărui agent economic în parte, inclusiv al instituţiilor publice, organizaţiilor şi asociaţiilor fără scop lucrativ, a devenit o problemă deosebit de complexă, care necesită armonizarea legislaţiei financiar – contabile şi fiscale româneşti cu cea existentă pe plan internaţional, proces încă necristalizat, aflat într-o continuă dezvoltare şi adaptare la necesităţile concrete româneşti.

În acest sens, putem menţiona O.M.F. nr. 403/1999 privind aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale, prin care s-a modificat şi Planul de conturi general, care se aplică experimental, deocamdată la un număr de 15 agenţi economici şi care va fi integrat progresiv în contabilitatea românească, până în anul 2005.

Cu un pronunţat caracter fiscal, legislaţia contabilă românească se pretează perioadei de tranziţie la economia de piaţă şi probabil, o dată cu stabilirea noilor structuri economice, normalizatorii contabili români vor avea în vedere debarasarea contabilităţii de o parte importantă din sarcinile fiscale pe care le are în prezent şi, totodată, va fi aliniată la Standardele de Contabilitate Internaţionale.

Prezentul curs face o incursiune în ştiinţa contabilă şi financiar – fiscală actuală, adaptând valorile ştiinţei contabile româneşti la noua realitate economică, abordând domeniul financiar-contabil şi fiscal în totalitatea lui, prin aceasta înţelegându-se atât sectorul afacerilor, cât şi sectorul instituţional bugetar.

De altfel, dorinţa autorului, director general într-una din structurile Ministerului Finanţelor, şi totodată, cadru didactic universitar, este aceea de a oferi un curs complet de contabilitate şi fiscalitate, în care să se regăsească, bazele contabilităţii, necesare înţelegerii fenomenelor şi proceselor financiar – contabile şi fiscale, contabilitatea financiară, de gestiune şi cea aprofundată, inclusiv contabilitatea bugetară şi fiscalitatea în ansamblul ei.

Desigur, realizarea acestor obiective se va face într-o ordine logică, didactică, progresiv de la simplu la complex, pe parcursul a patru sau cinci volume (faţă de trei programate iniţial), aceasta în funcţie de complexitatea fenomenelor şi proceselor economice viitoare şi de legislaţia în domeniul studiat.

Având o experienţă la catedră de peste 16 ani, îmbinată cu practica în domeniul economic, autorul a conceput cursul, astfel încât acesta să fie accesibil, atât elevilor sau începătorilor în domeniul ştiinţei contabile, dar mai ales studenţilor, practicienilor contabili şi specialiştilor din economie, respectiv celor care au cunoştinţe aprofundate în domeniul financiar-contabil şi fiscal.

Aşa cum s-a făcut precizarea, noţiunile şi categoriile economice contabile şi fiscale sunt prezentate într-o ordine logică, începând cu structurile şi categoriile de bază, în paralel cu o impresionantă parte aplicativă, concretizată în exemple practice, care acoperă întregul spectru financiar-contabil şi fiscal.

De asemenea, cursul face o prezentare succintă a tuturor categoriilor patrimoniale, a planului de conturi actual şi cel viitor, a documentelor contabile, inclusiv al celor de sinteză, care se întocmesc la sfârşitul exerciţiilor financiare.

Cu încrederea şi speranţa că elevii, studenţii, specialiştii şi toţi cei care sunt interesaţi în descifrarea sistemului financiar – contabil şi fiscal românesc vor găsi în acest curs rezolvarea la o parte importantă din problemele pe care îi preocupă, le mulţumesc anticipat pentru sugestiile, propunerile şi chiar criticile pe care le vor face şi nu voi încheia înainte de a mulţumi conducerii Editurii Economice, pentru sprijinul acordat, precum şi tuturor celor care m-au ajutat în realizarea acestui curs.

Autorul

Capitolul I

CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE CAPITAL

Capitalurile reprezintă totalitatea surselor de finanțare stabile, aflate la dispoziția unității patrimoniale şi cuprind următoarele categorii economice:

- capitaluri proprii;
- provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, asimilate capitalurilor proprii;
- împrumuturile pe termen lung şi mediu;
- alte surse cu durata de finanțare mai mare de un an.

Reflectarea în contabilitate a capitalurilor se realizează cu ajutorul conturilor din **clasa 1 – conturi de capitaluri**, respectiv:

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL ŞI REZERVE
- **101** Capital social
  - **1011** Capital subscris nevărsat
  - **1012** Capital subscris vărsat
- **104** Prime legate de capital
  - **1041** Prime de emisiune sau de aport
  - **1042** Prime de fuziune
- **105** Diferențe de reevaluare[1]
- **106** Rezerve
  - **1061** Rezerve legale
  - **1063** Rezerve statutare
  - **1068** Alte rezerve
- **107** Rezultatul reportat
- **108** Contul întreprinzătorului individual

11 FONDURI[2]
- **111** Fondul de dezvoltare[2]
- **112** Fondul de participare la profit
- **118** Alte fonduri
- **119** Repartizări la fondul de dezvoltare[3]

12 REZULTATUL EXERCIȚIULUI
- **121** Profit şi pierdere
- **129** Repartizarea profitului

13 SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII
- **131** Subvenții pentru investiții

---

[1] Se utilizează potrivit dispozițiilor legale.
[2] Se utilizează potrivit dispozițiilor legale.
[3] În curs de lichidare după anul1997.

14 PROVIZIOANE REGLEMENTATE[4]
- **141** Provizioane reglementate

15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
- **151** Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
  - **1511** Provizioane pentru litigii
  - **1512** Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
  - **1513** Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii
  - **1514** Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
  - **1518** Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
- **161** Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
- **162** Credite bancare pe termen lung şi mediu
  - **1621** Credite bancare pe termen lung şi mediu
  - **1622** Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă
  - **1623** Credite externe guvernamentale
  - **1624** Credite externe garantate de stat
  - **1625** Credite externe garantate de bănci
  - **1626** Credite de la trezoreria statului
- **166** Datorii legate de participaţii
- **167** Alte împrumuturi şi datorii asimilate
- **168** Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
  - **1681** Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
  - **1682** Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu
  - **1686** Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii
  - **1687** Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
- **169** Prime privind rambursarea obligaţiunilor

I.1. - Capitalurile proprii

Reprezintă totalitatea capitalurilor proprietate individuală sau a asociaţilor (acţionarilor), care se înscriu în pasivul bilanţului şi se compun din următoarele categorii economice:
- capital social (aporturile de capital);
- primele legate de capital;
- diferenţele din reevaluare;
- rezervele;
- profiturile nerepartizate, reportate din anii precedenţi;
- capitalul individual;
- fondurile proprii;
- subvenţiile pentru investiţii;
- provizioanele reglementate.

[4] Conţinutul şi utilizarea conturilor din această grupă se stabilesc în funcţie de dispoziţiile legale.

I.2. - Capitalul social (aporturile de capital)

Capitalul social este egal cu valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale, respectiv cu valoarea capitalului în natură sau în numerar, a rezervelor încorporate şi profitului repartizat pentru majorarea capitalului, sau altor operaţiuni care conduc la modificarea acestuia.

Evidenţa contabilă a capitalului social se realizează cu ajutorul contului 101 – capital social, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 1011 Capital subscris nevărsat;
- 1012 Capital subscris vărsat.

Contul 101 - " Capital social "

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa capitalului social subscris şi vărsat în natură şi/sau în numerar, de acţionarii sau asociaţii societăţii, precum şi măririi sau reducerii capitalului social.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ţine pe acţionari sau asociaţi, cuprinzând numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale subscrise sau vărsate.

- ***Conţinut economic:***
  - cont de capitaluri proprii
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv
- ***Se creditează:***
  - cu capitalul social subscris de acţionari sau asociaţi în natură şi/sau în numerar (456);
  - cu rezervele destinate măririi capitalului social (106);
  - cu profitul net realizat în exerciţiile precedente, destinat măririi capitalului social (107);
  - cu profitul net realizat la închiderea exerciţiului precedent, destinat măririi capitalului social (129);
  - cu primele de fuziune şi de aport legate de capital, încorporate la capitalul social (104);
  - cu valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziţionate, în cazul măririi capitalului social (111).
- ***Se debitează:***
  - cu capitalul social retras de acţionari sau asociaţi (456);
  - cu pierderile realizate în exerciţiile precedente şi după închiderea exerciţiului curent, care reduc capitalul social (107, 121).
- ***Soldul contului:***
  - sold creditor reprezentând capitalul social subscris, vărsat sau nevărsat.

Capitalul social îmbracă două forme de manifestare, respectiv:

- capital social subscris nevărsat;
- capital social subscris vărsat.

a) **- *Capital social subscris nevărsat*** reprezintă aportul de capital în bani sau în natură, pe care asociaţii sau acţionarii s-au angajat să-l pună la dispoziţia societăţii comerciale constituite.

ATENŢIE !

– Prin ***subscriere*** înţelegem angajamentul luat de o persoană fizică sau juridică de a vărsa la o anumită dată, stabilită de legiuitor, la capitalul social al unei societăţi comerciale o anumită sumă de bani sau bunuri în natură.

Evidenţa contabilă a capitalului social subscris nevărsat se realizează cu ajutorul contului **1011 - Capital subscris nevărsat**, cont sintetic de gradul II.

Contul 1011 - Capital subscris nevărsat:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de capitaluri proprii.
- ***Funcţie contabilă :***
  - cont de pasiv.
- ***Se creditează***:
  - cu subscrierea de capital social în numerar (456);
  - cu subscrierea de capital social în natură (456).
- ***Se debitează:***
  - cu depunerea capitalului social în numerar (1012);
  - cu vărsarea efectivă a aportului în natură subscris (1012).
- ***Soldul final:***
  - sold creditor şi reprezintă capitalul subscris dar nevărsat.

b) - Capital social subscris vărsat reprezintă capitalul subscris şi vărsat efectiv, sub formă de bani sau aport în natură.

Capitalul subscris şi vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a societăţii şi a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

De asemenea, contabilitatea analitică a capitalului social se ţine pe acţionari sau asociaţi, cuprinzând numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale subscrise şi vărsate.

Evidenţa contabilă a capitalului social subscris vărsat se realizează cu ajutorul contului **1012 - Capital subscris vărsat**, cont sintetic de gradul II.

Contul 1012 - Capital subscris vărsat

- ***Conţinut economic:***
  - cont de capitaluri proprii.
- ***Funcţie contabilă:***
  - cont de pasiv.

- ***Se creditează:***
  - cu trecerea capitalului subscris nevărsat, la capitalul subscris vărsat (1011);
  - cu primele emisiune, de fuziune şi de aport, legate de capital, încorporate în capitalul social (1041, 1042);
  - cu rezervele integrate în capitalul social (1061,1063, 1068);
  - cu profitul net realizat în exerciţiile precedente, destinat măririi capitalului social (107);
  - cu profitul net realizat la închiderea exerciţiului curent, destinat măririi capitalului social (129).
- ***Sold final:***
  - sold creditor care reprezintă capitalul vărsat de acţionari sau asociaţi;

Principalele operaţiuni ce se înregistrează în contabilitate cu privire la ***mărirea capitalului,*** sunt următoarele:

- subscrierea şi emisiunea de noi acţiuni;
- încorporarea rezervelor;
- alte operaţii, potrivit legii.

Operaţiunile care se înregistrează în contabilitate, cu privire la ***micşorarea capitalului social***, sunt în principal următoarele:

- reducerea numărului de acţiuni sau părţi sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora, ca urmare a retragerii unor acţionari sau asociaţi;
- răscumpărarea acţiunilor;
- acoperirea pierderilor din anii precedenţi;
- alte operaţii, potrivit legii.

ATENŢIE !

- Conform O.M.F. nr. 403/22.04.1999 de aprobare a Reglementărilor contabile cu Directiva a IV-a a Comunităţii Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale, începând cu anul 1999, se aplică experimental de către 15 agenţi economici, noul **Plan de conturi general**, în care **capitalul** se evidenţiază cu ajutorul contului **101 – capital**, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

1011 – Capital subscris nevărsat
1012 – Capital subscris vărsat
1015 – Patrimoniul regiei
1016 – Patrimoniul public

Acţiunile sunt titluri de valoare, care dovedesc părţile deţinute de posesorii lor (acţionarii) din capitalul social al unei societăţi comerciale. Acţiunile se pot clasifica după mai multe criterii, astfel:

1. **După natura contribuţiei,** acţiunile pot fi:

a) - Acţiuni în bani - care se dobândesc prin cumpărare efectivă sau prin compensare, prin creşterea capitalului pe seama beneficiilor sau a altor surse, precum şi prin combinarea celor două modalităţi.

b) - Acţiunile de aport - obţinute pe baza unei contribuţii de bunuri în natură (terenuri, clădiri, utilaje, invenţii etc.).

2. După obligaţiile pe care le generează pentru persoana ce le deţine:

a) Acţiuni comune - care sunt purtătoare ale obligaţiei deţinătorului de a vărsa integral valoarea subscrisă la capitalul social.

b) Acţiuni de garanţie - care obligă pe deţinătorii lor să-şi ducă la îndeplinire mandatul de administrator.

3. După forma şi modul de transmitere:

a) Acţiuni la purtător - care nu au înscris pe ele numele deţinătorului, fiind valabile pentru persoanele care le deţin, oricine ar fi acestea şi se pot transmite prin vânzare, moştenire, donaţie etc., ele neavând un regim special de transmitere, de la un deţinător la altul;

b) Acţiuni nominative - care au înscris pe ele numele posesorului, iar emisiunea şi transmiterea lor, de la un deţinător la altul, fiind înregistrate într-o evidenţă specială, ţinută de societatea comercială emitentă, şi sunt transferabile numai cu avizul emitentului.

Într-o altă ordine de idei, ***acţiunile*** sunt titluri negociabile şi se emit, ca şi celelalte ***hârtii de valoare***, prin intermediul pieţei financiare primare, şi se revând pe pieţele financiare secundare (bursele de valori).

Prin ***emisiune de acţiuni*** înţelegem punerea în vânzare a unui număr mare de acţiuni, în anumite condiţii, prezentate într-un prospect însoţitor.

Legat de ***acţiuni***, ca titluri de valoare, reprezentând părţi din capitalul social al unei firme, definim în continuare şi categoria de ***acţionar***.

Acţionarul este o persoană fizică sau juridică, proprietară a uneia sau mai multor acţiuni emise de o societate comercială pe acţiuni sau în comandită pe acţiuni.

În calitate de proprietar asociat la o societate pe acţiuni, în raport cu terţii, acţionarul nu poate fi considerat dator, pentru o sumă mai mare decât valoarea acţiunilor subscrise.

Faţă de societatea ale cărei acţiuni le deţine, acţionarul are atât **drepturi**, cât şi **obligaţii**.

Astfel, **acţionarul este obligat** să realizeze (depună) aportul la care s-a angajat, să execute toate clauzele prevăzute în statut şi să dea curs hotărârilor adunării generale a acţionarilor (AGA).

Drepturile acţionarului privesc participarea sa la gestiunea societăţii, adică dreptul de a vota în cadrul adunării generale a acţionarilor, dreptul de a fi ales în Consiliul de administraţie sau ca cenzor, dreptul de informare, dreptul de a lua iniţiativa convocării adunării generale şi de a iniţia acţiuni de interes colectiv, precum şi drepturi de ordin pecuniar - dreptul la profituri distribuite, dreptul de a vinde acţiunea în funcţie de interesele sale, dreptul de a i se rambursa valoarea acţiunilor deţinute etc.

Mărimea profitului şi numărul voturilor la care are dreptul acţionarul sunt, în general, direct proporţionale cu numărul şi valoarea acţiunilor deţinute.

În funcţie de valoarea acţiunilor pe care le deţine, sau de numărul voturilor la care acestea îi dau dreptul, acţionarul poate fi:

- acţionar cu unul sau câteva voturi (nesemnificativ), care nu poate influenţa deciziile adunării generale a acţionarilor;

- ***acţionar principal***, care poate influenţa în mod semnificativ deciziile adunării generale a acţionarilor;
- ***acţionar cu poziţie majoritară***, care poate controla managementul societăţii, adică dispune de voturi suficiente pentru a alege sau revoca majoritatea membrilor Consiliului de administraţie[5].

I.2.1. - Evaluarea capitalului social

Evaluarea capitalului social reprezintă operaţiunea prin care sunt evaluate acţiunile sau părţile sociale care compun capitalul, reprezentând în ultimă instanţă, evaluarea întreprinderii (societăţii comerciale).

Valoarea acţiunilor sau părţilor sociale este influenţată de următorii factori:
- piaţa pe care se negociază acţiunile sau părţile sociale;
- patrimoniul societăţii comerciale, privit ca o acumulare a realizărilor trecute;
- rezultatele societăţii, privite ca un indicator al acumulării potenţiale;
- perspectivele pe termen scurt şi mediu, ca indicator al creşterii economice;
- nivelul tehnologiilor folosite;
- calitatea capitalului uman (resurse umane - personal) de care dispune societatea;
- imaginea firmei în mediul afacerilor, intern şi internaţional etc.

Toţi aceşti factori enumeraţi, precum şi alţi factori, de conjunctură, pot influenţa valoarea acţiunilor sau părţilor sociale în cazul unor negocieri de vânzare cu terţii.

Contabilitatea, în principiu, evaluează şi înregistrează titlurile de valoare (acţiuni - părţi sociale etc.), la ***valoarea lor nominală***, adică la valoarea care este indicată pe titlurile respective, însă, având în vedere că într-o economie de piaţă titlurile de valoare sunt ***titluri negociabile***, în evaluarea lor intervin şi alte ***categorii de valori***.

În concluzie, acţiunile sau părţile sociale se evaluează la:
- valoarea nominală;
- valoarea bursieră (de emisiune sau de piaţă);
- valoarea financiară;
- valoarea de randament;
- valoarea matematică contabilă;
- valoarea matematică intrinsecă;
- valoarea de lichidare.

De asemenea, un indicator important în evaluarea acţiunilor este **indicele câştigului**.

1. Valoarea nominală se calculează ca un raport între capitalul societăţii şi numărul de acţiuni sau părţi sociale emise, reprezentând fracţiuni egale ca valoare din capitalul social:

$$V_n = \frac{C_s}{N_a}$$

în care:
- V_n - valoarea nominală a unei acţiuni;
- C_s - capital social;
- N_a - numărul de acţiuni.

[5] Niţă Dobrotă (coordonator) - Dicţionar de economie, Editura Economică, Bucureşti, 1999

Exemplu:

- capital social = 10.000.000 lei
- număr de acţiuni = 40

Rezultă: $$V_n = \frac{10.000.000}{40} = 250.000 \text{ lei / actiune}$$

2. ***Valoarea bursieră*** (de emisiune sau de piaţă) reprezintă valoarea rezultată din raportul dintre cererea şi oferta de titluri de valoare, care se manifestă în cadrul pieţei bursiere, raport cunoscut şi sub numele de ***cotaţie bursieră.***

4.***Valoarea financiară*** este privită ca o ***valoare de rentabilitate,*** adică ca o valoare bazată pe rezultatele firmei, exprimând echivalentul corespunzător capitalizării dividendului anual pe o acţiune, la o rată medie a dobânzii de piaţă, respectiv:

$$\boxed{V_f = \frac{D_d}{R_m}}$$

în care:

V_f - valoarea financiară a acţiunii;
D_d - dividendul distribuit pe o acţiune;
R_m - rata medie a dobânzii de piaţă.

Exemplu:

- dividendul primit pentru o acţiune = 100.000 lei;
- rata medie a dobânzii = 20 %;

Rezultă:

$$V_f = \frac{100.000}{20/100} = \frac{100.000}{0,20} = 500.000 \text{ lei}$$

ATENŢIE !

– În practică, dividendul distribuit pe o acţiune poate reprezenta ***dividendul distribuit în exerciţiul curent*** sau ***dividendul calculat ca o medie aritmetică*** a dividendelor distribuite în cursul unui anumit număr de exerciţii financiare, de regulă, a ultimelor cinci exerciţii financiare.

Dividendul reprezintă profitul net ce revine pentru o acţiune emisă de o societate comercială pe acţiuni sau în comandită pe acţiuni.

Mărimea dividendului depinde de rezultatele financiare, strategia repartizării acestuia şi prevederile legislaţiei în vigoare, putând fi distribuit în numerar sau în natură.

4. *Valoarea de randament* este privită tot ca o ***valoare de rentabilitate*** şi reprezintă valoarea corespunzătoare profitului net pe o acţiune, care se poate capitaliza în cursul unui exerciţiu financiar, la o rată medie a dobânzii de piaţă, respectiv:

$$V_r = \frac{D_d + C_r}{R_m}$$

în care:

V_r - valoarea de randament al unei acţiuni;
D_d - dividendul distribuit;
C_r - cota parte din profitul pe o acţiune, încorporată în rezerve;
R_m - rata medie a dobânzii de piaţă.

O modalitate mai simplă de determinare a valorii de randament este aceea în care ***valoarea de randament*** este privită ca o sumă, care, plasată la o anumită rată a dobânzii de piaţă, pe parcursul unui an, generează un venit egal cu ***rezultatul unitar*** (profitul aferent unei acţiuni), respectiv:

$$V_r = \frac{R_u}{R_m}$$

în care:

V_r - valoarea de randament;
R_u - rezultatul unitar sau profitul aferent unei acţiuni;
R_m - rata medie a dobânzii de piaţă.

- ***Rezultatul unitar*** **(R_u)** - se calculează după relaţia:

$$R_u = \frac{P}{N_a}$$

în care:

R_u - rezultatul unitar;
P - profitul realizat în exerciţiul curent sau ***profitul mediu*** pe un număr de exerciţii financiare;
N_a - numărul de acţiuni din care se compune capitalul social.

Exemplu:

O societate pe acţiuni prezintă următoarea situaţie:

- profit realizat în exerciţiul curent (sau ca o medie a mai multor exerciţii) = 80.000 lei;
- numărul de acţiuni care formează capitalul social = 40;
- rata medie a dobânzii de piaţă = 20%.

Rezultă:

$$R_u = \frac{P}{N_a} = \frac{80.000.000}{40} = 2.000.000 \text{ lei}$$

Respectiv:

$$V_r = \frac{R_u}{R_m} = \frac{2.000.000}{20/100} = \frac{2.000.000}{0,20} = 10.000.000 \text{ lei}$$

5. - *Indicele câştigului* reprezintă un criteriu de investiţie bursier, care se determină ca un raport între cursul acţiunii şi profitul aferent unei acţiuni, respectiv:

$$I_c = \frac{C_a}{P_a}$$

în care:

I_c - indicele câştigului;

C_a - cursul unei acţiuni;

P_a - profitul aferent unei acţiuni.

Exemplu:

O societate comercială pe acţiuni prezintă următoarea situaţie:

- cotaţia la bursă a unei acţiuni = 10.000.000 lei;
- profitul aferent unei acţiuni = 2.000.000 lei;

Rezultă:

$$I_c = \frac{C_a}{P_a} = \frac{10.000.000}{2.000.000} = 5$$

ATENŢIE!

– Indicele câştigului este un criteriu de investiţie bursier şi deci, nu reprezintă o valoare[6].

6. *Valoarea matematică contabilă* este considerată o ***valoare patrimonială***, fiind cunoscută şi sub numele de ***valoare bilanţieră***, şi exprimă activul net contabil, aferent unei acţiuni, respectiv:

$$VMC = \frac{ANC}{N_a}$$

[6] Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu – Tratat de contabilitate financiară, Editura Economică, Bucureşti, 1998

în care:

VMC	-	valoarea matematică contabilă a unei acțiuni;
ANC	-	activul net contabil;
N_a	-	numărul de acțiuni care compun capitalul social.

- ***Activul net contabil (ANC)*** se poate determina după următoarele relații de calcul:

$$ANC = A_r - D$$

în care:

A_r	-	activul real;
D	-	datorii;

sau:

$$ANC = C_p - A_f$$

în care:

C_p	-	capitalurile proprii;
A_f	-	activele fictive.

- ***Activul real (A_r)*** se determină în baza următoarelor relații de calcul:

$$A_r = A_b - A_f$$

în care:

A_r	-	activul real;
A_b	-	activul bilanțier;
A_f	-	activele fictive.

- ***Activele fictive*** A_f se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$A_f = CH_{ce} + A_{ra} + P_r$$

în care:

A_f	-	activele fictive;
CH_{ce}	-	cheltuielile de constituire a societății, inclusiv cele cu emisiunea de acțiuni;
A_{ra}	-	activele de regularizare și asimilate;
P_r	-	primele privind rambursarea obligațiunilor.

Pentru a putea înțelege categoriile economice enumerate, prezentăm următorul tablou bilanțier, cu caracter didactic:

BILANȚ CONTABIL

ACTIV		PASIV	
Explicații	Posturi de activ	Posturi de pasiv	Explicații
Activ fictiv (Af)	I. Cheltuieli de constituire	I - Capitaluri proprii	Pasiv fictiv (Pf)
Activ real (Ar)	II. Active imobilizate III. Active circulante	II - provizioane pentru riscuri şi cheltuieli III. Datorii	Pasiv real (P_r)
Activ fictiv (Af)	IV. Active de regularizare şi asimilate V. Prime privind rambursarea obligațiunilor		

Exemplu:

O societate comercială pe acțiuni prezintă următoarea situație:

- capital social (C_s) = 200.000.000 lei
- rezerve legale (R) = 25.000.000 lei
- active fictive (A_f) = 5.000.000 lei
- număr de acțiuni (H_a) = 50 acțiuni

Rezultă:

$$C_p = C_s + R = 200.000.000 + 25.000.000 = 225.000.000 \text{ lei}$$

Rezultă:

$$ANC = C_p - A_f = 225.000.000 - 5.000.000 = 220.000.000 \text{ lei}$$

Rezultă:

$$VMC = \frac{220.000.000}{50} = 4.400.000 \text{ lei}$$

ATENȚIE!

- Atunci când provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se dovedesc a fi nejustificate, ele sunt asimilate rezervelor latente şi, în consecință, se adaugă capitalurilor proprii.

De altfel, în normele româneşti de privatizare a societăţilor comerciale cu capital de stat, ***activul net contabil*** se calculează astfel:

$$ANC = A_{rc} - D - C_r$$

în care:

ANC - activul net contabil;
A_{rc} - activul real contabil;
D - datorii;
C_r - conturi de regularizare, exclusiv diferenţele de conversie - pasiv (contul 477).

- ***Activul real contabil (A_{rc})*** se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$A_{rc} = A_c + C_r + P_r$$

în care:

A_{rc} - activul real contabil;
A_c - active circulante;
C_r - conturi de regularizare, exclusiv diferenţele de conversie - activ (contul 476).
P_r - pasiv real

*7. - **Valoarea matematică intrinsecă*** reprezintă activul net intrinsec (corijat) aferent unei acţiuni şi se calculează ca un raport între activul net intrinsec şi numărul de acţiuni care compun capitalul social, respectiv:

$$VMI = \frac{ANI}{N_a}$$

în care:

VMI - valoarea matematică intrinsecă;
ANI - activul net intrinsec (corijat);
N_a - numărul de acţiuni care compun capitalul social.

- ***Activul net intrinsec*** se determină în baza următoarei relaţii de calcul :

$$ANI = ANC + P_{rc} - C_{sn}$$

în care:

ANI - activul net intrinsec;
ANC - activul net contabil;
P_{rc} - provizioane pentru riscuri şi cheltuieli nejustificate;
C_{sn} - capital subscris nevărsat.

ATENȚIE!

- Activul net intrisec (corijat) se determină, fie pe cale de expertiză, fie printr-o evaluare a elementelor de activ monetar.

*8. **Valoarea de lichidare a titlurilor***, cunoscută şi sub numele de ***valoare casată,*** reprezintă valoarea rezultată în cazul lichidării firmelor, conform procedurilor legale.

I.2.2. Constituirea capitalului social

Indiferent de modalitatea de constituire a capitalului social, din punct de vedere contabil, această operație poate fi segmentată în trei etape, respectiv:

- subscrierea aportului în bani sau în natură;
- aportul efectiv, adică vărsarea banilor sau bunurilor în natură la capitalul social;
- constituirea capitalului subscris vărsat.

Pentru o bună înțelegere a mecanismului de formare a capitalului social trebuie să menționăm faptul că pe lângă cele două dezvoltări de gradul II, ale contului ***101 Capital social***, respectiv conturile ***1011 - Capital subscris nevărsat*** şi ***1012 - Capital subscris vărsat,*** intervine contul de terți ***456 - Decontări cu asociații privind capitalul***, cu ajutorul căruia se ține evidența aporturilor subscrise de asociați (acționari) pentru constituirea şi creşterea capitalului social:

Contul 456 - Deconturi cu asociații privind capitalul:

- ***Conținut economic:***
  - ***cont de creanțe***, atunci când are loc constituirea sau majorarea de capital social;
  - ***cont de datorii***, atunci când are loc micşorarea sau lichidarea capitalului social, care generează obligații față de acționari şi asociați.

- ***Funcția contabilă*** este un ***cont bifuncțional,*** care funcționează astfel:
  - ca un cont de activ, atunci când exprimă creanțe;
  - ca un cont de pasiv, atunci când exprimă datorii.

A. Funcționarea contului, atunci când exprimă creanțe (cont de activ):

- ***Se debitează:***
  - cu capitalul subscris de acționari sau asociaţi în bani şi în natură (1011);
  - cu valoarea primelor stabilite la subscrierea capitalului social (1041, 1042).

- ***Se creditează:***
  - cu aportul în natură, reprezentat de imobilizări necorporale al asociaților sau acționarilor la capitalul social (205, 207, 208);
  - cu aportul în natură, reprezentat de imobilizări corporale al asociaților şi

acţionarilor, la capitalul social (211, 212);
- cu aportul în natură, reprezentat de imobilizările financiare al asociaţilor sau acţionarilor la capitalul social (261, 262, 263, 267);
- cu aportul în natură, reprezentat de bunuri din clasa stocurilor, al asociaţilor sau acţionarilor la capitalul social (300 - 381);
- cu aportul reprezentat de titluri de plasament al asociaţilor sau acţionarilor la capitalul social (503, 505, 506, 508);
- cu sumele depuse în conturile bancare, de asociaţi sau acţionari, ca aport la capitalul social (5121, 5124);
- cu sumele depuse în numerar la casierie, de către asociaţi sau acţionari, ca aport la capitalul social (5311, 5314);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris (1068 sau 665).

- ***Soldul contului:***
  - sold debitor, care reprezintă datoriile acţionarilor sau aşociaţilor faţă de societatea comercială, pentru capitalul social subscris.

Ca şi în cazul regularizării TVA, şi în cazul constituirii capitalului social vom stabili trei etape sau faze de derulare a procesului de constituire a capitalului social, astfel:

- etapa I - subscrierea capitalului social;
- etapa II - vărsarea efectivă a bunurilor şi valorilor subscrise;
- etapa III - reflectarea constituirii capitalului subscris vărsat.

Exemple:

1. - Se constituie o societate comercială prin subscrierea şi vărsarea la capitalul social a sumei de 5 milioane lei, în numerar .

Înregistrările contabile vor parcurge etapele pe care le-am prezentat, astfel:

a) subscrierea capitalului social:

5.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capitalul subscris nevărsat	5.000.000

b) vărsarea efectivă a capitalului subscris, la data stabilită:

5.000.000	5311 - Casa în lei	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	5.000.000

c) reflectarea constituirii capitalului social subscris vărsat:

5.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	5.000.000

2. În foarte multe situaţii, capitalul nu se varsă integral la o anumită dată, ca în exemplul precedent, ci el se varsă în anumite tranşe, la datele stabilite conform statutului şi contractului de societate.

Reluând exemplul precedent, presupunem că datele de vărsare efectivă a capitalului social sunt:

	se varsă	
• 15.05.1999	⟶	1.500.000 lei
• 31.05.1999	⟶	1.000.000 lei
• 15.06.1999	⟶	2.500.000 lei

Într-o asemenea situaţie, etapele înregistrărilor contabile sunt aceleaşi, numai că înregistrările contabile de la etapele doi şi trei se repetă, ori de câte ori are loc o vărsare efectivă, indiferent dacă este vorba de bani sau de alte bunuri.

În cazul vărsării eşalonate la capitalul social al sumelor în numerar subscrise, înregistrările contabile se vor derula astfel:

a) - ***Subscrierea capitalului social*** - se înregistrează întregul capital subscris, respectiv 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capitalul subscris nevărsat	5.000.000

b) - ***Vărsarea efectivă a capitalului*** - după cum s-a făcut precizarea, înregistrarea contabilă a vărsării efective se va înregistra pe fiecare tranşă separat, astfel:

- ***Tranşa I***: 15.05.1999 ⟶ 1.500.000 lei

Formula contabilă:

1.500.000	5311 - Casa în lei	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	1.500.000

- ***Tranşa II***: 31.05.1999 ⟶ 1.000.000 lei

Formula contabilă:

1.000.000	5311 - Casa în lei	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	1.000.000

- ***Tranşa III***: 31.05.1999 ⟶ 2.500.000 lei

Formula contabilă:

2.500.000	5311 - Casa în lei	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	2.500.000

c) ***Reflectarea constituirii capitalului social subscris vărsat*** - asemenea etapei a II-a, această etapă presupune înregistrările contabile corespunzătoare fiecărei tranşe de vărsare efectivă a capitalului, astfel:

- ***Tranşa I***: 15.05.1999 ⟶ 1.500.000 lei

Formula contabilă:

1.500.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	1.500.000

- ***Tranşa II***: 31.05.1999 ⟶ 1.000.000 lei

Formula contabilă:

1.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	1.000.000

- ***Tranşa III***: 15.06.1999 ⟶ 2.500.000 lei

Formula contabilă:

2.500.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	2.500.000

3. Se subscrie la capitalul social al unei firme următoarele bunuri şi valori:

- bani în cont = 6.000.000 lei
- mijloace fixe = 13.000.000 lei
- terenuri = 7.000.000 lei
- brevete de invenţie = 3.000.000 lei

Total = 29.000.000 lei

- ***Vărsarea efectivă la capitalul social*** al bunurilor şi valorilor subscrise are loc în două tranşe, astfel:

- tranşa I: 1.07.1999: ⟶
  - bani în cont = 2.000.000 lei
  - mijloace fixe = 5.000.000 lei
  - terenuri = 7.000.000 lei

Total = 14.000.000 lei

- tranşa II: 1.08.1999 (diferenţa de vărsat):
  - bani în cont = 4.000.000 lei
  - mijloace fixe = 8.000.000 lei
  - brevete de invenţie = 3.000.000 lei

Total = 15.000.000 lei

Etapele înregistrărilor contabile:

a) - Subscrierea capitalului social:

29.000.000	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capitalul subscris nevărsat	29.000.000

b) - Vărsarea efectivă a capitalului:

- tranşa I: 1.07.1999 ⟶ 14.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	14.000.000
2.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei			
5.000.000	512 - Mijloace fixe			
7.000.000	2111 - Terenuri			

- tranşa II: 01.08.1999 ⟶ 15.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	15.000.000
4.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei			
8.000.000	212 - Mijloace fixe			
3.000.000	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare			

c) ***Reflectarea contabilă a constituirii capitalului social subscris vărsat*** se realizează, de asemenea, conform celor două tranşe de vărsare efectivă, respectiv:

- ***tranşa I***: 1.07.1999 ⟶ 14.000.000 lei

Formula contabilă:

14.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	14.000.000

- ***tranşa II*** : 01.08.1999 ⟶ 15.000.000 lei

Formula contabilă:

15.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	15.000.000

ATENŢIE!

– Înregistrările contabile privind vărsarea efectivă şi constituirea capitalului social subscris vărsat se realizează concomitent, însă din motive didactice le-am fracţionat pe etape.

4. - Aportul la capitalul social sub forma titlurilor de plasament (acţiuni şi obligaţiuni), astfel:

Acţiuni = 50 acţiuni x 100.000 lei/acţiunea = 5.000.000 lei

Obligaţiuni = 20 obligaţiuni x 200.000 lei/oblig. = 4.000.000 lei

Total = 9.000.000 lei

Etapele înregistrării contabile:

a) - Subscrierea la capitalul social:

9.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capitalul subscris nevărsat	9.000.000

b) - Vărsarea efectivă a capitalului

	%	=	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	9.000.000
5.000.000	503 - Acţiuni			
4.000.000	506 - Obligaţiuni			

c) - Constituirea capitalului social subscris vărsat

9.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	9.000.000

5. - Aportul la capitalul social, în valută, ***atunci când cursul valutar este mai mare, la data vărsării efective a capitalului***:

- aport subscris în valută = 10.000 $
- cursul valutar la data subscrierii = 15.000 lei / $
- curs valutar la data vărsării efective a capitalului = 16.000 lei/$

Etapele înregistrării contabile:

a) - Subscrierea capitalului social

Cursul valutar la data subscrierii:

10.000 $ x 15.000 lei / $ = 150.000.000 lei

Formula contabilă:

150.000.000	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capitalul subscris nevărsat	150.000.000

b) - ***Vărsarea efectivă a capitalului social***

Cursul valutar la data vărsării efective:

10.000 $ x 16.000 lei / $ = 160.000.000 lei

Formula contabilă:

160.000.000	5124 - Conturi la bănci în devize	=	%	
			456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	150.000.000
			1068 - Alte rezerve	10.000.000

c) - Constituirea capitalului social subscris vărsat

150.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	150.000.000	

6. - Aportul la capitalul social în valută, atunci când cursul valutar este mai mic la data vărsării efective:

- aport subscris în valută = 10.000 $
- cursul valutar la data subscrierii = 15.000 lei / $
- cursul valutar la data vărsării efective a capitalului = 14.000 lei / $

Etapele înregistrării contabile:

a) - Subscrierea capitalului social

Cursul valutar la data subscrierii:
10.000 $ x 15.000 lei / $ = 150.000.000 lei

Formula contabilă:

150.000.000	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	=	1011 - Capitalul subscris nevărsat	150.000.000	

b) - Vărsarea efectivă a capitalului social

Cursul valutar la data vărsării efective a capitalului:
10.000 $ x 14.000 lei $ = 140.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	150.000.000	
140.000.000	5124 - Conturi la bănci în devize				
10.000.000	1068 - Alte rezerve				

7. - Aportul la capitalul social al unor mijloace fixe, evaluate în valută, atunci când cursul valutar este mai mare la data vărsării efective a mijlocului fix .

- aportul la capitalul social în mijloace fixe evaluate în valută = 5.000 $;
- cursul valutar la data subscrierii = 15.000 lei / $;
- cursul valutar la data vărsării efective a capitalului (intrarea în țară a mijlocului fix, conform declarației vamale de import) = 16.000 lei / $.

Etapele înregistrării contabile:

a) - Subscrierea capitalului social

Cursul valutar la data subscrierii:
5.000 $ x 15.000 lei / $ = 75.000.000 lei

Formula contabilă:

75.000.000	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capitalul subscris nevărsat	75.000.000

b) - Vărsarea efectivă a capitalului

Cursul valutar la data intrării efective a mijlocului fix în capitalul social:
5.000 $ x 16.000 lei/$ = 80.000.000 lei

80.000.000	212 – Mijloace fixe	=	%	
			456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	75.000.000
			1068 - Alte rezerve	5.000.000

c) - Constituirea capitalului social subscris vărsat

75.000.000	1011 – Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	75.000.000

ATENŢIE!

- În toate situaţiile când se doreşte ca diferenţa favorabilă de curs valutar, înregistrată în creditul contului 1068 - Alte rezerve (ex. 5, 7), să fie inclusă în capitalul social, înregistrările contabile sunt următoarele:

- pentru exemplul nr. 5:

10.000.000	1068 - Alte rezerve	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	10.000.000

- pentru exemplul nr. 7:

5.000.000	1068 – Alte rezerve	=	1012 – Capitalul subscris vărsat	5.000.000

8. - Aportul la capitalul social al unui mijloc fix, evaluat în valută (provenit din import), atunci când cursul valutar la data aportului efectiv este mai mic.

- aportul la capitalul social a mijlocului fix evaluat în valută = 5.000 $;
- cursul valutar la data subscrierii = 15.000 lei/$;
- cursul valutar la data vărsării efective = 14.000 lei/$.

Etapele înregistrării contabile:

a) - Subscrierea la capitalul social

Cursul valutar la data subscrierii:
5.000 $ x 15.000 lei / $ = 75.000.000 lei

Formula contabilă:

75.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capitalul subscris nevărsat	75.000.000

b) - Vărsarea efectivă a capitalului social (conform declaraţiei vamale de import a mijloacelor fixe)

Curs valutar la data vărsării efective:
5.000 $ x 14.000 lei / $ = 70.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	75.000.000
70.000.000	212 - Mijloace fixe			
5.000.000	1068 - Alte rezerve			

c) - Constituirea capitalului social subscris vărsat

75.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	75.000.000

I.2.3. - Contabilitatea constituirii unei societăţi comerciale

Contabilitatea constituirii unei societăţi comerciale utilizează pe lângă contul sintetic de capital social ***(101 - Capital social)***, cu dezvoltările sale de gradul II (contul ***1011 - Capital subscris nevărsat*** şi contul ***1012 - Capital subscris vărsat***), respectiv contul ***456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul***, şi un cont care reflectă cheltuielile de constituire, respectiv, contul ***201 - Cheltuieli de constituire***.

Desigur, în funcţie de tipul aportului la capitalul social, se folosesc conturile corespunzătoare care reflectă elementul patrimonial aportat.

ATENŢIE!

– Contul ***456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul***, se dezvoltă analitic, nominal pe fiecare asociat sau acţionar, reflectând contribuţia fiecăruia la capitalul social.

Contul 201 - Cheltuieli de constituire:

- ***Conținut economic:***
  - cont de imobilizări necorporale;

- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;

- ***Se debitează:***
  - cu cheltuielile de constituire datorate furnizorilor de servicii sau de imobilizări (401, 404);
  - cu cheltuielile de constituire achitate prin conturile bancare (512);
  - cu cheltuielile de constituire achitate cu bani numerar (531);

- ***Se creditează:***
  - cu cheltuielile de constituire amortizate integral, scoase din activul patrimonial (2801);

- ***Soldul contului:***
  - sold debitor, reprezentând valoarea cheltuielilor de constituire existente.

Cheltuielile de constituire reflectă cheltuielile făcute de asociați sau acționari, cu ocazia constituirii societății comerciale, modificării sau extinderii activității acesteia, cum ar fi:

- taxe şi cheltuieli de înscriere şi înmatriculare;
- cheltuieli cu emisiunea şi vânzarea de acțiuni şi obligațiuni;
- cheltuieli de marketing, legate de constituirea sau dezvoltarea societății comerciale;
- alte cheltuieli în legătură cu înființarea societății comerciale sau extinderea activității.

Exemplu complex privind constituirea unei societăți comerciale

Se constituie, începând cu data de 1 iulie 1999, SC „LOSVA“ SA Izvoarele - județul Tulcea, în următoarele condiții (conform Legii nr. 31 / 1990, privind societățile comerciale, valoarea unei acțiuni nu poate fi mai mică de 25.000 lei, însă din motive didactice şi de spațiu am utilizat cifre mai mici):

1. Capitalul social subscris = 70.000.000 lei

Capitalul social este divizat în acțiuni a căror valoare nominală este de 5.000 lei (1 acțiune = 5.000 lei), astfel:

- clădiri	= 3.000 acțiuni x 5.000 lei/acț.	= 15.000.000 lei
- terenuri	= 4.000 acțiuni x 5.000 lei/acț	= 20.000.000 lei
- materiale	= 2.000 acțiuni x 5.000 lei/acț	= 10.000.000 lei
- bani în contul curent	= 5.000 acțiuni x 5.000 lei	= 25.000.000 lei
Total	14.000 acțiuni x 5.000 lei/acț	= 70.000.000 lei

- cheltuieli de constituire a societății = 500.000 lei

a) - Înregistrarea contabilă a capitalului social subscris:

70.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 – Capitalul subscris nevărsat	70.000.000

2. Aportul efectiv la capitalul social urmează să se realizeze astfel:

• 1.06.1999 ⟶ vărsarea efectivă în contul curent a 20.000.000 lei, respectiv:
4.000 acţ. x 5.000 lei/acţ = 20.000.000 lei

• 1.07.1999 ⟶ vărsarea efectivă a restului elementelor care compun capitalul social, respectiv:

- clădiri = 3.000 acţ x 5.000 lei/acţ = 15.000.000 lei
- terenuri = 4.000 acţ x 5.000 lei/acţ = 20.000.000 lei
- bani în cont = 1.000 acţ x 5.000 lei /acţ = 5.000.000 lei
- materiale = 2.000 acţ x 5.000 lei/acţ = 10.000.000 lei

a) - Vărsarea efectivă a capitalului din data de 1.06.1999:

• aport de bani în contul curent - 20.000.000 lei

Înregistrarea contabilă:

20.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	456 - Deconturi cu asociaţii privind capitalul	20.000.000

b) - Reflectarea contabilă a constituirii capitalului social subscris vărsat, la data de 1.06.1999.

20.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	20.000.000

c) - Vărsarea efectivă a capitalului social din data de 1.07.1999:

- terenuri = 20.000.000 lei
- clădiri (mijloace fixe) = 15.000.000 lei
- bani în cont (diferenţa de vărsat) = 5.000.000 lei
- materiale = 10.000.000 lei

Total = 50.000.000 lei

Înregistrarea contabilă:

%		=	456 - Deconturi cu asociaţii privind capitalul	50.000.000
20.000.000	211 - Terenuri			
15.000.000	212 - Mijloace fixe (analitic)			
10.000.000	301 - Materiale consumabile			
5.000.000	5121 - Conturi la bănci În lei			

d) - reflectarea contabilă a constituirii capitalului social subscris vărsat, la data de 1.07.1999.

Formula contabilă:

50.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	50.000.000	

În felul acesta ar fi decurs înregistrările contabile dacă se respectau prevederile din ***actul constitutiv***.

În activitatea practică pot apărea însă anumite dereglări în constituirea capitalului social, în sensul că unii acţionari nu efectuează la timp vărsămintele în bani sau în natură, iar alţii se pot afla în stare de dificultate, adică din diferite motive ei nu mai pot aporta la capitalul social sumele sau bunurile subscrise.

În asemenea situaţii se procedează astfel:

- pentru acţionarii sau asociaţii care întârzie vărsarea la capitalul social a banilor sau bunurilor în natură, se calculează dobânzi de întârziere, nivelul dobânzii anuale fiind cea de pe piaţa capitalului sau cea prevăzută în actul constitutiv, inclusiv cheltuieli de gestionare;
- pentru acţionarii sau asociaţii care sunt în imposibilitatea de a continua vărsămintele la capitalul social, se procedează la vânzarea acţiunilor deţinute de aceştia şi, totodată, ca şi în primul caz, aceştia vor suporta dobânzile de întârziere şi cheltuielile de gestiune.

Pentru reflectarea contabilă a unor astfel de situaţii, se pot folosi ***dezvoltări analitice*** ale contului ***456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul***.

În cazul exemplului prezentat, presupunem următoarea situaţie:

Pentru cele 5.000.000 lei (1.000 acţiuni), rămase a fi vărsate în tranşa a doua, din data de 1.07.1999, se întâmplă următorul fenomen:

- pentru 3.000.000 lei (600 acţiuni), unul din acţionari întârzie vărsarea efectivă cu 35 de zile;
- pentru 2.000.000 lei (400 acţiuni), unul din acţionari este în imposibilitatea de a continua vărsămintele.

În asemenea situaţii se procedează astfel:

a) - Pentru întârzierea vărsării efective a celor 3.000.000 lei (600 acţiuni), presupunem că dobânda anuală calculată este de 60%, iar cheltuielile de gestiune de 100.000 lei:

- calculul dobânzii:

$$D = \frac{S \times d \times z}{360 \times 100} = \frac{3.000.000 \times 60 \times 35}{36.000} = 175.000 \text{ lei}$$

în care:

D- dobânda;
S- suma pentru care se calculează dobânda;
d- dobânda anuală;
z- numărul de zile pentru care se calculează dobânda.

Rezultă:

- dobânda	= 175.000 lei
- cheltuieli de gestiune	= 100.000 lei
Total	= 275.000 lei

- ***Înregistrările contabile:***

- Înregistrarea vărsării la capitalul social a sumei de 3.000.000 lei:

3.000.000	5121 - Conturi la bănci În lei	=	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	3.000.000

- Înregistrarea constituirii capitalului subscris vărsat:

3.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	3.000.000

- Înregistrarea contabilă a dobânzii şi a cheltuielilor de gestiune:

275.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	%	
			768 - Alte venituri financiare	175.000
			758 - Alte venituri din exploatare	100.000

b) - Pentru imposibilitatea continuării vărsării la capitalul social a sumei de 2.000.000 lei (400 acțiuni).

- Înregistrarea contabilă a capitalului nevărsat:

2.000.000	456 - Decontări cu asociații privind capitalul (analitic - „Decontări cu asociații privind capitalul aflați în dificultate“)	=	456 – Decontări cu asociații privind capitalul (analitic „Decontări cu asociații privind capitalul subscris nevărsat“)	2.000.000

- Înregistrarea contabilă a încasării dobânzii şi cheltuielilor de gestiune:
  - dobânda = 175.000 lei
  - cheltuieli de gestiune = 100.000 lei

275.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	%	
			768 - Alte venituri financiare	175.000
			758 - Alte venituri din exploatare	100.000

c) - Vânzarea pe piață a acțiunilor anulate de la asociatul aflat în dificultate, pentru completarea capitalului social la suma subscrisă, se înregistrează astfel:

2.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	2.000.000

Concomitent:

2.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	2.000.000

3. - Înregistrarea contabilă a cheltuielilor de constituire a societății:

- cheltuieli de constituire = 500.000 lei
- amortizarea cheltuielilor de constituire = 2 ani

Rezultă:

$$A = \frac{CHc}{T}$$

în care:

A - amortizarea cheltuielilor de constituire;
Chc - cheltuieli de constituire;
T - timpul de amortizare.

Rezultă:

$$A = \frac{CHc}{T} = \frac{500.000 \text{ lei}}{2 \text{ ani}} = 250.000 \text{ lei / an}$$

a) - Înregistrarea contabilă a cheltuielilor de constituire:

500.000	201 - Cheltuieli de constituire	=	5121 - Conturi la bănci în lei	500.000

sau:

500.000	201 - Cheltuieli de constituire	=	5311 - Casa în lei	500.000

b) - Înregistrarea amortizării cheltuielilor de constituire în primul an (pentru al doilea an se face aceeaşi formulă contabilă):

250.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilelor	=	2801 - Amortizarea cheltuielilor de constituire	250.000

c) - Scăderea din gestiune (din activul patrimonial) după amortizarea completă a cheltuielilor de constituire (după 2 ani):

500.000	2801 - Amortizarea cheltuielilor de constituire	=	201 - Cheltuieli de constituire	500.000

I.3. Primele legate de capital

Primele legate de capital sau capitalul adițional sunt elemente ale capitalurilor proprii, care apar în situațiile de majorare a capitalului social şi se calculează ca o diferență între valoarea de emisiune (mai mare) şi valoarea nominală (mai mică) a acțiunilor sau părților sociale.

Primele legate de capital se formează cu ocazia emisiunilor de noi acţiuni, a fuziunii cu alte societăţi comerciale sau aportului de capital şi tocmai de aceea, având în vedere natura lor, ele se clasifică în trei mari categorii:

- prime de emisiune;
- prime de fuziune;
- prime de aport.

Evidenţa contabilă a primelor legate de capital se realizează cu ajutorul contului *104 - Prime legate de capital*.

Contul 104 - Prime legate de capital:

- ***Conţinut economic***:
  - cont de capitaluri proprii care ţine evidenţa primelor de emisiune, de fuziune şi aport la capital;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu primele stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii sau aportului la capital (456);
- ***Se debitează:***
  - cu primele de fuziune şi de aport legate de capital, încorporate la capitalul social (1012);
  - cu primele de capital transferate la rezerve (1068);
  - cu primele de capital utilizate pentru acoperirea cheltuielilor de emisiune, aport sau fuziune.
- ***Soldul contului*** este creditor şi reprezintă primele de emisiune, de fuziune sau de aport la capital, neîncorporate la capitalul social sau la rezerve.

1.3.1. Primele de emisiune

Primele de emisiune apar în cazul emisiunii unor noi acţiuni sau părţi sociale şi se determină ca diferenţă (excedent) între **valoarea de emisiune** a noilor acţiuni sau părţi sociale şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale, respectiv:

$$Pe = Ve - Vn$$

în care:

Pe - primele de emisiune;
Ve - valoarea de emisiune (de vânzare) a acţiunilor sau părţilor sociale;
Vn - valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale.

ATENȚIE!

Valoarea de emisiune este valoarea negociată cu care se vând titluri (acțiuni, obligațiuni etc.);

Valoarea nominală a unui titlu este valoarea înscrisă pe titlul respectiv, asemenea bancnotelor (banilor), care au înscrise pe ele valoarea pe care o reprezintă (100 lei, 1.000 lei, 5.000 lei, 10.000 lei, 100.000 lei).

Primele de emisiune reprezintă condiția de echilibru sau de egalitate la obținerea veniturilor viitoare (dividendelor), de către vechii şi noii acționari sau asociați, ele fiind corelate cu sursele asimilate capitalului social, existente la data emisiunii noilor acțiuni sau părți sociale.

Evidența contabilă a primelor de emisiune se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul II, ***1041 - Prime de emisiune sau de aport***.

Contul 1041 - Prime de emisiune sau de aport:

- ***Conținut economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu primele de capital stabilite cu ocazia emisiunii şi aportului de capital (456);
- ***Se debitează:***
  - cu primele de emisiune şi de aport legate de capital, încorporate în capitalul social (1012);
  - cu primele de emisiune şi de aport legate de capital, trecute la rezerve (1068);
  - cu primele de emisiune şi de aport folosite pentru acoperirea cheltuielilor cu emisiunea şi vânzarea acțiunilor sau părților sociale (201).
- ***Soldul contului:***
  - soldul contului este creditor şi reprezintă primele de emisiune şi de aport neutilizate.

Exemplu:

O societate comercială prezintă următoarea situație:

- capital social = 30.000.000 lei
- valoarea nominală a unei acțiuni (Vn) = 10.000 lei
- număr de acțiuni = 3.000 (3.000 acț x 10.000 lei/acț = 30.000.000 lei)
- alte capitaluri proprii = 5.000.000 lei

Adunarea generală a acţionarilor (asociaţilor) hotărăşte majorarea capitalului social cu 1000 acţiuni.

Rezolvarea unei asemenea probleme, din punct de vedere financiar, presupune parcurgerea următoarelor etape.

1. - Determinarea valorii matematice contabile a unei acţiuni:

$$VMC = \frac{ANC}{Na} = \frac{Cs + Acp}{Na}$$

în care:

VMC - valoarea matematică contabilă a unei acţiuni
Cs - capitalul social
Acp - alte capitaluri proprii
Na - numărul de acţiuni

Având în vedere că:

Vn = 10.000 lei acţiunea

în care:

Vn - valoarea nominală a unei acţiuni

Rezultă:

$$VMC = \frac{ANC}{Na} = \frac{Cs + Acp}{Na} = \frac{30.000.000 + 5.000.000}{3.000} =$$

$$= \frac{35.000.000}{3.000} = 11.667 \text{ lei / acţiunea}$$

ATENŢIE!

– Valoarea matematică contabilă (VMC) reprezintă de fapt, în cazul exemplului prezentat, valoarea de emisiune (Ve), cu care se identifică, respectiv:

$$VMC = Ve$$

2. – Determinarea primei de emisiune:

a) – Determinarea primei de emisiune pe o acţiune se realizează în baza următoarei relaţii de calcul:

$$Pe = Ve - Vn$$

în care:

Pe - prima de emisiune;
Ve - valoarea de emisiune;
Vn - valoarea nominală a unei acţiuni.

Rezultă:

$$Pe = Ve - Vn = 11.667 - 10.000 = 1.667 \text{ lei}$$

b) - Determinarea primei de emisiune pe totalul emisiunii de noi acţiuni:

$$Pe = (Ve - Vn) \times 1.000 \text{ acţiuni} = 1.667 \times 1.000 = 1.667.000 \text{ lei}$$

3. Urmare a calculelor efectuate rezultă, pentru ***acţiunile noi emise***, următoarea situaţie:

Vn	= 1.000 acţiuni x	10.000 lei/acţ	= 10.000.000 lei
Pe	= 1.000 acţiuni x	1.667 lei/acţ	= 1.667.000 lei
Ve	= 1.000 acţiuni x	11.667 lei/acţ	= 11.667.000 lei

Rezultă:

- Vn = 1.000 acţiuni x 10.000 lei/acţ = 10.000.000 lei
- Ve = 1.000 acţiuni x 11.667 lei/acţ = 11.667.000 lei

Pe = Ve - Vn = 11.667.000 - 10.000.000 = 1.667.000 lei

4. - Înregistrarea contabilă a operaţiilor prezentate:

a) - Subscrierea noilor acţiuni la valoarea de emisiune:

11.667.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%	
			1011 – Capital subscris nevărsat	10.000.000
			1041 – Prime de emisiune sau de aport	1.667.000

b) - Încasarea valorii noilor emisiuni de acţiuni (vărsarea efectivă):

- încasarea prin contul curent:

11.667.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	456 – Deconturi cu asociaţii privind capitalul	11.667.000

- încasarea în numerar:

11.667.000	5311 - Casa în lei	=	456 - Deconturi cu asociaţii privind capitalul	11.667.000

c) - ***Constituirea capitalului subscris vărsat*** - se pot lua în considerare mai multe situații:

c_1) - situația când primele de capital, prin hotărârea adunării generale, se varsă direct în capitalul social:

	%	=	1012 - Capital subscris vărsat	11.667.000
10.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat			
1.667.000	1041 - Prime de emisie sau de aport			

c_2) - situația când primele de capital se varsă în contul de rezervă:

• constituirea capitalului subscris vărsat:

10.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	10.000.000

• vărsarea (trecerea) primelor de capital în contul de rezerve:

1.667.000	1041 - Prime de emisiune sau de aport	=	1068 - Alte rezerve	1.667.000

d) - După cum s-a putut observa, din descrierea contului ***1041 - Prime de emisiune sau de aport***, din primele de emisiune pot fi acoperite şi cheltuielile cu emiterea de noi acțiuni.

• Presupunem că cheltuielile făcute de societatea comercială cu emiterea de noi acțiuni sunt de 500.000 lei şi se ia hotărârea ca ele să fie acoperite din primele de emisiune.

În această situație pot exista următoarele alternative:

d_1) - o parte din primă (1.167.000 lei) se varsă direct în capitalul social şi cealaltă parte acoperă cheltuielile de emisiune (500.000 lei).

	%	=	%	
10.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat		1012 - Capital subscris vărsat	11.167.000
1.667.000	1041 - Prime de emisiune sau de aport		201 - Cheltuieli de constituire	500.000

d_2) - prima de emisiune se varsă, o parte la rezerve şi o parte pentru acoperirea cheltuielilor de emisiune:

1.667.000	1041 - Prime de emisiune	=	%		
	sau de aport		1068 - Alte rezerve		1.167.000
			201 - Cheltuieli de constituire		500.000

1.3.2. - Primele de aport

Primele de aport reprezintă surse proprii create cu ocazia aporturilor în natură la capitalul social şi se calculează ca o diferență dintre valoarea bunurilor primite ca aport în natură şi valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale subscrise, respectiv:

$$Pa = Va - Vn$$

în care:

Pa - primele de aport;
Va - valoarea bunurilor primite ca aport în natură;
Vn - valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale subscrise, respectiv suma cu care a crescut capitalul social.

Noile acțiuni sau părți sociale atribuite acționarului sau asociatului, au aceeaşi valoare nominală ca şi vechile acțiuni.

Evidența contabilă a primelor de aport se realizează cu ajutorul contului ***1041 - Prime de emisiune sau de aport***, prezentat anterior.

Exemplu:

O societate comercială are un capital social de 50.000.000 lei, divizat în 5.000 acțiuni, a căror valoare nominală este de 10.000 lei / acțiune.

Adunarea generală a acționarilor hotărăşte mărirea capitalului social, reprezentând un mijloc fix (aport în natură), a cărui valoare contabilă este de 20.000.000 lei, respectiv 2.000 acțiuni, iar valoarea evaluată a mijlocului fix, recunoscută de Adunarea generală a acționarilor, este de 25.000.000 lei, respectiv 2.500 acțiuni.

Rezultă:

- valoarea nominală a mijlocului fix (Vn) = 2.000 acțiuni x 10.000 lei/acțiune = 20.000.000 lei
- valoarea de aport evaluată (Va) = 2.500 acțiuni x 10.000 lei/acțiune = 25.000.000 lei

Prima de aport (Pa) = Va - Vn = 25.000.000 - 20.000.000 = 5.000.000 lei

Înregistrările contabile:

1. Înregistrarea subscrierii aportului în natură:

25.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%	
			1011 - Capital subscris nevărsat	20.000.000
			1041 - Prime de emisiune sau de aport	5.000.000

2. Înregistrarea vărsării efective la capitalul social al mijlocului fix:

25.000.000	212 - Mijloace fixe	=	456 - Deconturi cu asociaţii privind capitalul social	25.000.000

3. Înregistrarea constituirii capitalului subscris vărsat - ca şi în cazul primelor de emisiune, există mai multe alternative de înregistrare, funcţie de caz, astfel:

a) dacă se doreşte includerea în capitalul social a primelor de aport se face următoarea formulă contabilă:

	%	=	1012 - Capital subscris vărsat	25.000.000
20.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat			
5.000.000	1041 - Prime de emisiune sau de aport			

b) - dacă se doreşte includerea primelor de aport la fondul de rezervă a societăţii, se fac următoarele înregistrări:

20.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	20.000.000

respectiv:

5.000.000	1041 - Prime de emisiune sau de aport	=	1068 - Alte rezerve	5.000.000

1.3.3. Primele de fuziune

Primele de fuziune reprezintă surse proprii sau capitaluri proprii, calculate ca diferenţă între valoarea matematică contabilă sau intrinsecă a acţiunilor, stabilită ca urmare a fuziunii societăţilor comerciale, şi valoarea nominală a acţiunilor, respectiv:

$$P_f = V_c - V_n$$

în care:

P_f - prima de fuziune;
V_c - valoarea matematică contabilă a acţiunilor, stabilită în urma fuziunii societăţilor comerciale;
V_n - valoarea nominală a acţiunilor.

ATENŢIE !

- În practică, valoarea matematică contabilă (VMC) se numeşte simplu valoare contabilă (V_c).

La modul concret, ***primele de fuziune*** se manifestă (iau naştere) cu ocazia fuziunii a două sau mai multe societăţi comerciale şi reprezintă diferenţa dintre valoarea bunurilor primite prin fuziune şi suma cu care a crescut capitalul social al societăţii absorbante.

Reflectarea contabilă a operaţiilor economice privind primele de fuziune se realizează cu ajutorul contului ***1042 - Prime de fuziune***.

Contul 1042 - Prime de fuziune:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu primele de fuziune datorate de societatea comercială care fuzionează (456);
- ***Se debitează:***
  - cu primele de fuziune încorporate în capitalul social (1012);
  - cu primele de fuziune trecute la rezerve (1068);
  - cu primele de fuziune folosite pentru acoperirea cheltuielilor cu emisiunea de acţiuni (201);
- ***Sold final:***
  - sold creditor, reprezentând primele de fuziune neutilizate.

Exemplu:

Presupunem situaţia când două societăţi comerciale fuzionează, societatea comercială absorbantă preluând activul celei de-a doua societăţi (societatea absorbită), evaluat la 100.000.000 lei , valoarea nominală fiind de 90.000.000 lei, respectiv:

- Valoarea matematică contabilă (valoarea contabilă), rezultată în urma evaluării:
  - mijloace fixe = 45.000.000 lei
  - materiale = 25.000.000 lei
  - disponibilităţi băneşti în cont = 30.000.000 lei

Total = 100.000.000 lei

ATENŢIE!

- Prima de fuziune reprezintă o plată din partea acţionarilor sau asociaţilor societăţii comerciale absorbită, pentru dreptul de a intra în societatea comercială absorbantă.

Rezultă:
- valoarea contabilă (V_c) = 100.000.000 lei
- valoarea nominală (V_n) = 90.000.000 lei

Prima de fuziune (P_f) = 100.000.000 - 90.000.000 = 10.000.000 lei

Înregistrările contabile:

1. Înregistrarea contabilă a creşterii capitalului social şi a primei de fuziune la firma absorbantă:

100.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%	
			1011 - Capital subscris nevărsat	90.000.000
			1042 - Prime de fuziune	10.000.000

2. Înregistrarea preluării (vărsării) efective a activelor aduse prin fuziune:

	%	=	456 - Deconturi cu asociaţii privind capitalul	100.000.000
45.000.000	212 - Mijloace fixe			
25.000.000	301 - Materiale consumabile			
30.000.000	5121 - Conturi la bancă în lei			

3. - Reflectarea contabilă a constituirii capitalului social, inclusiv din primele de fuziune:

	%	=	1012 - Capital subscris vărsat	100.000.000
90.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat			
10.000.000	1042 - Prime de fuziune			

După cum s-a făcut precizarea, ***primele de fuziune*** pot căpăta şi altă destinaţie, respectiv, pot fi trecute la rezerve sau se pot acoperi cheltuielile de constituire (dezvoltare) a societăţii absorbante.

Înregistrările contabile în astfel de situaţii sunt următoarele:

a) - Înregistrarea contabilă a virării primelor de fuziune în contul de rezerve:

10.000.000	1042 - Prime de fuziune	=	1068 - Alte rezerve	10.000.000

b) Înregistrarea contabilă a acoperii cheltuielilor cu emisiunea şi vânzarea de acţiuni, din primele de fuziune (2.000.000 lei), diferenţa de 8.000.000 lei fiind virată la capitalul social (5.000.000 lei) şi la fondul de rezervă (3.000.000).

10.000.000	1042 - Prime de fuziune	=		%
			1012 - Capital subscris vărsat	5.000.000
			1068 - Alte rezerve	3.000.000
			201 – Cheltuieli de constituire	2.000.000

ATENŢIE !

- În conformitate cu noul Plan de conturi general, aprobat prin O.M.F. nr. 403/1999 (deocamdată experimental), contul ***104 – Prime legate de capital*** se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

1041 - Prime de emisiune
1042 - Prime de fuziune
1043 - Prime de aport
1044 - Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni

I.4. Diferenţele din reevaluare

Diferenţele din reevaluare reprezintă soldul diferenţelor dintre valoarea actuală (mai mare) şi valoarea înregistrată în contabilitate (mai mică) a elementelor de activ supuse reevaluării, în condiţiile legii.

Diferenţele rezultate din reevaluarea elementelor de activ se transferă:

- la fondul de rezerve;
- la capitalul social;
- la alte destinaţii stabilite potrivit prevederilor legale.

La modul concret, reevaluarea activelor (de regulă, imobilizările corporale şi cele financiare) presupune compararea valorii contabile de intrare, din care s-a scăzut amortizarea înregistrată până la acea dată, cu valoarea de utilitate a activelor respective.

Reevaluarea elementelor de activ conduce, în principiu, la obținerea unor plusvalori, care se pot constitui în surse de finanțare (capitaluri proprii), în următoarele condiții:

- creşterea de valoare trebuie să fie durabilă şi certă;
- rentabilitatea agentului economic trebuie să suporte o creştere de valoare economică, ca urmare a reevaluării.

Dacă activele reevaluate prezintă o valoare mai mică decât valoarea contabilă netă (reală) înregistrată în contabilitate, fenomenul reprezintă o ***depreciere reversibilă*** a activelor respective, agentul economic urmând să constituie în contabilitate un provizion.

Reamintim faptul că relația de calcul al valorii contabile nete (reală) este următoarea:

$$VNC = V_i - A$$

în care:

VNC - valoarea contabilă netă (reală);

V_i - valoarea contabilă de intrare cu care este înregistrat activul în contabilitate;

A - amortizarea calculată până la data respectivă.

ATENȚIE!

- În urma procesului de reevaluare, pentru calculul amortizării se va avea în vedere ***valoarea reevaluată*** şi ***durata normală de funcționare***.

Reflectarea contabilă a diferențelor din reevaluare se realizează cu ajutorul contului ***105 - Diferențe din reevaluare***, cont sintetic de gradul I.

Contul 105 - Diferențe din reevaluare:

- ***Conținut economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu diferențele rezultate din reevaluarea terenurilor (2111, 2112);
  - cu diferențele rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe (212);
  - cu diferențele rezultate din reevaluarea imobilizărilor financiare (261, 262, 263, 267);
- ***Se debitează:***
  - cu diferențele din reevaluare trecute la rezerve (1068);
  - cu diferențele din reevaluare integrate în capitalul social (1012);

- ***Soldul contului:***
  - sold creditor, reprezentând diferenţele din reevaluările existente.

Exemple:

A. Un agent economic deţine un mijloc fix achiziţionat în anul 1996, a cărui valoare contabilă este de 20.000.000 lei, cu o durată normală de funcţionare (termen de amortizare) de 5 ani.

În anul 1999, printr-o Hotărâre de Guvern, se stabileşte creşterea valorii neamortizate a mijloacelor fixe, în cazul exemplului prezentat, valoarea mijlocului fix crescând cu 6.000.000 lei (diferenţe din reevaluare).

Rezultă:

a) - valoarea contabilă de intrare a mijlocului fix = 20.000.000 lei
b) - durata normată de funcţionare = 5 ani
c) - amortizarea anuală:

$$A_a = \frac{V_i}{T}$$

în care:

A_a - amortizarea anuală;
V_i - valoarea contabilă de intrare a mijlocului fix;
T - timpul sau durata normată de funcţionare.

Rezultă:

$$A_a = \frac{V_i}{T} = \frac{20.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 4.000.000 \text{ lei / an}$$

ATENŢIE !

- Amortizarea anuală poate fi calculată lunar

$$A_L = \frac{A_a}{N_L}$$

în care:

A_L - amortizarea lunară;
A_a - amortizarea anuală;
N_L - numărul de luni ale anului.

Rezultă:

$$A_L = \frac{A_a}{N_L} = \frac{4.000.000 \text{ lei}}{12} = 333.333 \text{ lei / lună}$$

d) - Calculul valorii amortizate la 31.12.1998:

$$V_a = A_a \times T$$

în care:

V_a - valoarea amortizată a unui mijloc fix la o anumită dată;
A_a - amortizarea anuală;
T - timpul exprimat în ani (sau în luni) pentru care s-a calculat deja amortizarea.

Rezultă:
$V_a = 4.000.000$ lei x 3 ani = 12.000.000 lei

e) - Calculul valorii neamortizate la 31.12.1998:

$$V_n = A_a \times T$$

în care:

V_n - valoarea neamortizată;
A_a - amortizarea anuală;
T - timpul sau perioada de timp pentru care nu s-a calculat încă amortizarea.

În cazul exemplului nostru, amortizarea s-a calculat pentru 3 ani, dintr-un total de 5 ani, reprezentând durata normată de funcționare, adică au rămas neamortizați 2 ani, respectiv:

$$V_n = A_a \times T = 4.000.000 \times 2 = 8.000.000 \text{ lei}$$

f) - Valoarea neamortizată actualizată:

$$V_{na} = V_n + K$$

în care:

V_{na} - valoarea neamortizată actualizată;
V_n - valoarea neamortizată;
K - creşterea sau coeficientul cu care s-a mărit valoarea neamortizată, conform actului normativ.

Rezultă:

$$V_{na} = V_n + K = 8.000.000 + 6.000.000 = 14.000.000 \text{ lei}$$

g) - Diferențe din reevaluare:

$$D_r = V_{na} - V_n$$

în care:

D_r - diferențe din reevaluare;
V_{na} - valoarea neamortizată actualizată;
V_n - valoarea neamortizată la data respectivă.

Rezultă: $D_r = V_{na} - V_n = 14.000.000 - 8.000.000 = 6.000.000$ lei

h) - Durata de amortizare a diferenței din reevaluare:

$$A_d = \frac{D_r}{T_r}$$

în care:

A_d - amortizarea diferenței din reevaluare;
D_r - diferența din reevaluare;
T_r - timpul sau durata normată care a mai rămas pentru amortizarea integrală a mijlocului fix (în cazul exemplului nostru au mai rămas 2 ani).

Rezultă:

$$A_d = \frac{D_r}{T_r} = \frac{6.000.000}{2} = 3.000.000 \text{ lei/an}$$

Această diferență din reevaluare se adaugă la valoarea rămasă neamortizată, adică, formula de calcul a amortizării anuale va deveni:

$$A_a = \frac{V_i}{T} + \frac{D_r}{T_r} = \frac{20.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} + \frac{6.000.000 \text{ lei}}{2 \text{ ani}} =$$

$$= 4.000.000 + 3.000.000 = 7.000.000 \text{ lei/an}$$

Acelaşi rezultat obținem dacă împărțim direct valoarea neamortizată actualizată (V_{na}) la numărul de ani care au mai rămas pentru amortizarea integrală a mijlocului fix, respectiv:

$$A_n = \frac{V_{na}}{T_r} = \frac{14.000.000 \text{ lei}}{2 \text{ ani}} = 7.000.000 \text{ lei/an}$$

Înregistrările contabile:

1. Înregistrarea în contabilitate a reevaluării mijlocului fix:

6.000.000	212 - Mijloace fixe	=	105 - Diferențe din reevaluare	6.000.000

2. Înregistrarea amortizării mijlocului fix reevaluat în anul 1999, adică în primul an din cei doi rămaşi:

7.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	7.000.000

Notă:

Formula contabilă se repetă şi în cel de-al doilea an rămas (anul 2000), atunci când mijlocul fix se va amortiza integral (al cincilea an de funcţionare).

3. Înregistrarea în contabilitate a trecerii diferenţelor din reevaluare la rezerve:

6.000.000	105 - Diferenţe din reevaluare	=	1068 - Alte rezerve	6.000.000

4. Înregistrarea în contabilitate a integrării diferenţelor din reevaluare, la capitalul social:

6.000.000	105 - Diferenţe din reevaluare	=	1012 - Capital subscris vărsat	6.000.000

ATENŢIE ! – Pentru activele neamortizabile, diferenţele din reevaluare se încorporează în capitalul social conform aceleiaşi formule (pct. 4).

5. Înregistrarea în contabilitate a scoaterii din funcţiune a mijlocului fix după amortizarea lui integrală (după 5 ani).

- valoarea contabilă iniţială (de intrare) = 20.000.000 lei
- diferenţe din reevaluare = 6.000.000 lei

Total valoare contabilă actualizată = 26.000.000 lei

26.000.000	281 - Amortizarea imobilizărilor corporale	=	212 - Mijloace fixe	26.000.000

B. - Un agent economic procedează la reevaluarea titlurilor de participare pe care le deţine, în sensul creşterii valorii acestora, cu 2.000.000 lei.

Formula contabilă:

2.000.000	261 - Titluri de participare	=	105 - Diferenţe din reevaluare	2.000.000

C. - Diferenţele din reevaluare în sumă de 2.000.000 lei sunt transferate astfel:

- capitalul social = 1.600.000 lei
- rezerve = 400.000 lei

Formula contabilă:

2.000.000	105 - Diferenţe din reevaluare	=	%	
			1012 - Capital subscris vărsat	1.600.000
			1068 - Alte rezerve	400.000

Spre deosebire de cadrul general de reevaluare, în baza H.G. nr. 500/1994 privind reevaluarea imobilizărilor corporale şi modificarea capitalului social, societăţile comerciale cu capital integral sau parţial de stat, precum şi Regiile autonome au procedat la reevaluarea imobilizărilor corporale aflate în patrimoniul lor, la data de 31.12. 1993, pe baza unor coeficienţi, determinaţi în funcţie de indicii de preţuri la data de 30.06.1994 şi de gradul de utilizare medie a capacităţilor de producţie industrială, în anul 1993.

Pentru evidenţierea distinctă a diferenţelor rezultate în urma reevaluării, în planul de conturi general s-au introdus următoarele conturi:

- contul 1017 - Capitalul social rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale;
- contul 1018 - Patrimoniu propriu al regiei rezultat din neevaluarea imobilizărilor corporale;
- contul 2111.1 - Diferenţe din reevaluarea terenurilor;
- contul 2112.1 - Diferenţe din reevaluarea amenajărilor de terenuri;
- contul 212.10 - Diferenţe din reevaluarea mijloacelor fixe;
- contul 261.1 - Diferenţe din reevaluarea imobilizărilor corporale aferente titlurilor de participare.

Înregistrarea în contabilitate a diferenţelor rezultate în urma reevaluării imobilizărilor corporale şi a modificării capitalului social sunt următoarele:

Înregistrarea contabilă a diferenţelor din reevaluarea terenurilor:

2111.1 - Diferenţe din reevaluarea terenurilor	=	1017 - Capital social rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale (analitic)	

1. Înregistrarea contabilă a diferenţelor din reevaluarea amenajărilor de terenuri:

2121 - Diferenţe din reevaluarea amenajărilor de terenuri	=	1017 - Capital social rezultat din reevaluarea amenajărilor de terenuri (analitic)	

2. Înregistrarea contabilă a diferenţelor rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe:

212.10 - Diferenţe din reevaluarea amenajărilor mijloacelor fixe	=	1017 - Capital social rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale (analitic)	

3. Înregistrarea contabilă a diferenţelor rezultate din reevaluarea terenurilor, la Regii autonome:

2111.1 - Diferenţe din reevaluarea terenurilor	=	1018 - Patrimoniu propriu al Regiei rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale (analitic)	

4. Înregistrarea contabilă a diferenţelor din reevaluarea amenajărilor de terenuri la Regii autonome:

2111.2 - Diferenţe din reevaluarea amenajărilor de terenuri	=	1018 - Patrimoniu propriu al regiei rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale (analitic)	

5. Înregistrarea contabilă a diferenţelor rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe la Regii autonome:

212.10 - Diferenţe din reevaluarea mijloacelor fixe	=	1018 - Patrimoniu propriu al regiei rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale (analitic)	

6. Înregistrarea contabilă a diferenţelor din reevaluarea imobilizărilor corporale, reprezentând participarea la capitalul social al altor societăţi:

261.1 - Diferenţe din reevaluarea imobilizărilor corporale aferente titlurilor de participare	=	101.7 - Capital social rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale (analitic)	

ATENŢIE !

- În conformitate cu noul ***Plan de conturi general***, aprobat prin O.M.F. nr. 403 / 1999, contul ***105 - Diferenţe din reevaluare*** se transformă în contul ***105 - Rezerve din reevaluare***, de asemenea cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

1051 – Rezerve din reevaluare aferente bilanţului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflaţie;
1052 – Rezerve din reevaluare aferente exerciţiului în curs;
1058 – Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative.

În conformitate cu **Normele metodologice nr. 370194/10.02.1999** privind întocmirea, verificarea şi centralizarea bilanţurilor contabile ale agenţilor economici pe anul 1998, prezentăm alăturat exemplificarea făcută în actul normativ respectiv privind determinarea valorii rămase actualizate a imobilizărilor corporale supuse reevaluării, conform H.G. nr. 983/1998, inclusiv înregistrările contabile aferente , respectiv:

SITUAȚIA
determinării valorii rămase actualizate a imobilizărilor corporale supuse reevaluării

- lei -

Nr. crt.	Denumirea imobilizării corporale sau corporale în curs	Valoarea de înregistrare din contabilitate	Amortizarea calculată			Total amortizare	Valoare rămasă neamortizată	Coeficient de actualizare	Valoarea actualizată	Grad de uzură scriptică (%)	Amortizare actualizată	Diferență amortizare	Valoare rămasă actualizată	Diferențe din reevaluare calculate	Ajustări ale valorii propuse de comisia de inventariere	Diferențe de înregistrat	Observații
			în credit cont 281	în debit cont 8045	Amortizarea aferentă activelor scutite conform reglementă-rilor legale												
0	1	2	3	4	5	6 Col. (3+4+5)	7 Col. (2-6)	8	9 Col. (2x8)	10 Col. (6/2x100)	11 Col. (9/100x10)	12 Col. (11-6)	13 Col. (9-11)	14 Col. (9-2)	15	16 Col. (14±15)	17
1.	Clădire	10.000.000	500.000	200.000	300.000	1.000.000	9.000.000	8,085	80.850.000	10	8.085.000	7.085.000	72.765.000	70.850.000	*) - 40.005.000	30.845.000	32.760.000
2.	Imobilizări în curs – total, din care:	50.000.000	-	-	-	-	50.000.000		60.750.000	-	-	-	60.750.000	10.750.000	-	10.750.000	
	trim. IV 97	30.000.000					30.000.000	1,335 **)	40.050.000				40.050.000	10.050.000		10.050.000	
	trim. I 98	10.000.000					10.000.000	1,070 **)	10.700.000				10.700.000	700.000		700.000	
	trim. II 98	10.000.000					10.000.000	1,000 **)	10.000.000				10.000.000	-		-	
3.	Teren 100 m²	5.180.005					5.180.005	7,352	38.083.397	-	-	-	38.083.397	32.903.392	-12.903.392	20.000.000	25.180.005

*) În acest exemplu, comisia de inventariere a apreciat că gradul de uzură fizică al clădirii justifică creșterea gradului de uzură scriptică, astfel că ajustările efectuate în coloana 15, nu au impus recalcularea corespunzătoare a diferenței de amortizarea din coloana 12.

**) Coeficienții sunt aferenți fiecărui trimestru în care a avut loc creșterea valorii imobilizărilor în curs, pe baza situațiilor de lucrări recepționate.

Reflectarea contabilă a operaţiunilor prezentate în tabel:

- **Reflectarea în contabilitate** a operaţiunilor privind reevaluarea unei clădiri (mijloc fix), intrate în patrimoniu în trim. III 1994, pentru care s-au operat ajustări de către compania de inventariere:

• Evidenţierea diferenţei de înregistrat (coloana 16 din tabel):

30.845.000	2121.1 – Construcţii (analitic)	=	105.03 – Diferenţe din reevaluare (analitic)	30.845.000

• Evidenţierea diferenţei dintre amortizarea actualizată şi cea înregistrată până la data reevaluării (coloana 12):

7.085.000	105.03 – Diferenţe din reevaluare (analitic)	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	7.085.000

• Înregistrarea amortizării aferente gradului de neutilizare (coloana 4):

200.000	105.03 – Diferenţe din reevaluare (analitic)	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	200.000

Concomitent se creditează contul în afara bilanţului, 8045 – Amortizarea mijloacelor fixe aferente gradului de utilizare:

		=	8045 – Amortizarea mijloacelor fixe aferente gradului de neutilizare	200.000

• Înregistrarea amortizării aferente perioadei de scutire (coloana 5):

300.000	105.03 – Diferenţe din reevaluare (analitic)	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	300.000

2 – Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor privind reevaluarea imobilizărilor corporale în curs, realizate în perioada trim. IV. 1997 – trim. II 1998:

• Reflectarea contabilă a diferenţei de înregistrat (coloana 16):

10.750.000	231.1 – Imobilizări corporale în curs (analitice)	=	105.05 – Diferenţe din reevaluare (analitic)	10.750.000

3. – Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor privind reevaluarea unui teren existent la 30 iunie 1994, pentru care comisia de inventariere a operat ajustări:

• Evidenţierea diferenţei de înregistrat:

20.000.000	2111.1 – Terenuri (analitic)	=	105.01 – Diferenţe din reevaluare (analitic)	20.000.000

ATENŢIE !

Normele metodologice precizează că exemplificările date nu pot fi generalizate pentru toate cazurile în care se găsesc agenţii economici.

I.5. -Rezervele de capital

Rezervele de capital reprezintă capitaluri proprii, constituite din profit, ca urmare a unei activităţi economice eficiente desfăşurate de firmă, din primele de emisiune din diferenţele de reevaluare, din diferenţele rezultate din răscumpărarea acţiunilor proprii, precum şi din alte surse prevăzute de lege.

Contabilitatea rezervelor se ţine pe categorii de rezerve, diferenţiate după modul de constituire şi utilizare astfel:

- rezerve legale;
- rezerve statutare;
- alte rezerve.

Reflectarea contabilă a rezervelor se realizează cu ajutorul **Contului 106 - *Rezerve,*** cont sintetic de gradul I.

<u>Contul 106 - Rezerve:</u>

- ***Conţinut economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu profitul net realizat în exerciţiile precedente, virat la rezerve (107);
  - cu rezervele constituite din profitul realizat în exerciţiile precedente (129);
  - cu primele legate de capital, transferate la rezerve (104);
- ***Se debitează:***
  - cu rezervele destinate măririi capitalului social (1012);
  - cu rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor realizate în exerciţiile precedente (107,121);

- ***Soldul contului:***
  - sold creditor, reprezentând rezervele existente.

Aşa cum s-a făcut precizarea, contabilitatea rezervelor se ţine pe categorii de rezerve şi tocmai de aceea contul 106 - Rezerve se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II, astfel:

- Contul 1061 - Rezerve legale;
- Contul 1063 - Rezerve statutare;
- Contul 1068 - Alte rezerve;

1. Rezervele legale se constituie anual din profitul unităţii patrimoniale, în cotele şi limitele prevăzute de lege şi din alte surse prevăzute de lege.

Rezervele astfel constituite, în caz de micşorare, se completează în condiţiile prevăzute de lege.

De asemenea, în rezerve se include excedentul obţinut prin emisiunea acţiunilor, la un curs mai mare decât valoarea lor nominală, dacă acest excedent nu este întrebuinţat la plata cheltuielilor de emisiune sau nu este destinat amortizărilor.

În principiu, conform legislaţiei actuale, rezervele legale sunt destinate cu prioritate protejării capitalului social şi se constituie în procent de 5% din profitul brut (profitul contabil anual înainte de impozitare), până când rezervele legale ating pragul de 20% din capitalul social al firmelor şi regiilor cu capital românesc, respectiv 25%, în cazul firmelor constituite cu participarea capitalului străin.

Formula de calcul:

$$R_L = P_b \times 5\% = \frac{P_b \times 5}{100}$$

în care:

R_L - rezervele legale;
P_b - profitul brut;

ATENŢIE !

- Sumele utilizate pentru constituirea fondului de rezervă sunt deductibile fiscal, numai în limita prevăzută de lege, adică 5% din profitul brut anual, până când fondul atinge limita de 20%, respectiv 25%, din capitalul social.

Reflectarea contabilă a rezervelor legale se realizează cu ajutorul Contului 1061 - Rezerve legale, care este o dezvoltare de gradul II, a Contului 106 - Rezerve.

<u>Contul 1061 - Rezerve legale:</u>

- ***Conţinut economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv;

- ***Se creditează:***
  - cu constituirea rezervelor legale din profitul brut al exercițiului curent (129);

- ***Se debitează:***
  - cu rezervele legale integrate în capitalul social (1012);
  - cu rezervele legale destinate acoperirii pierderilor din exercițiile precedente (107) ;
  - cu rezervele legale destinate acoperirii pierderilor exercițiului expirat (121);

- ***Sold final:***
  - sold final creditor, reprezentând rezervele legale existente.

2. ***Rezervele statutare*** se constituie anual, din profitul net al unităților patrimoniale, conform prevederilor din statutul acestora.

Rezervele statutare se utilizează pentru acoperirea unor pierderi ale exercițiilor financiare, pentru creşterea capitalului social, ele având totodată şi rolul de a controla distribuirea dividendelor, în anumite limite, urmărindu-se cu prioritate interesele firmei, uneori în opoziție cu interesele asociaților sau acționarilor, în ceea ce priveşte repartizarea profitului net.

Evidența contabilă a rezervelor statutare se realizează cu ajutorul Contului 1063 - Rezerve statutare, care este o dezvoltare de gradul II, a Contului 106 - Rezerve.

<u>Contul 1063 Rezerve statutare:</u>

- ***Conținut economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu profitul net al exercițiilor precedente, repartizat la rezervele statutare (107);
  - cu profitul net al exercițiului curent, repartizat la rezerve statutare (129);
- ***Se debitează:***
  - cu rezervele statutare, repartizate la capitalul social (1012);
  - cu acoperirea pierderilor exercițiilor financiare precedente, din rezervele statutare (107);
  - cu acoperirea pierderilor exercițiului curent, din rezervele statutare (121).
- ***Sold final:***
  - soldul final este creditor şi reflectă rezervele statutare neutilizate de firmă.

3. Alte rezerve - neprevăzute de lege sau de statutul societăţilor comerciale, pot fi constituite facultativ, pe seama profitului net sau din alte surse, pentru acoperirea pierderilor sau pentru alte scopuri, potrivit hotărârii Adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

Evidenţa contabilă a fondului „Alte rezerve" se realizează cu ajutorul Contului ***1068 - Alte rezerve***, care este o dezvoltare de gardul II, a Contului 106 - Rezerve.

Contul 1068 - Alte rezerve:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de capitaluri proprii;

- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv;

- ***Se creditează:***
  - cu alte rezerve constituite din profitul net al exerciţiului precedent (107);
  - cu alte rezerve constituite din profitul net al exerciţiului curent (129);
  - cu primele de emisiune, repartizate la „Alte rezerve" (1041);
  - cu diferenţele din reevaluare, repartizate la „Alte rezerve" (105);
  - cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente vărsămintelor, reprezentând aport în natură al acţionarilor sau asociaţilor străini (212);
  - cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente vărsămintelor în contul curent sau în numerar, reprezentând capital social în valută, al acţionarilor sau asociaţilor străini (5124, 5314);

- ***Se debitează:***
  - cu repartizarea altor rezerve la capitalul social (1012);
  - cu acoperirea pierderilor din exerciţiile precedente din „Alte rezerve" (107);
  - cu acoperirea pierderilor exerciţiului curent din „Alte rezerve" (121)[7];
  - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente vărsămintelor la capitalul social, reprezentând aportul în natură, în contul curent sau în numerar al acţionarilor sau asociaţilor străini.

Constituirea şi utilizarea ***Rezervelor*** depinde de sursele de formare a fondului de rezerve şi de modul de utilizare a acestuia.

Exemple:

1. Constituirea rezervelor legale, din profitul brut, în sumă de 3.000.000 lei.

- profit brut (P_b) = 3.000.000 lei
- rezerve legale (R_L) = 5%

$$R_L = \frac{P_b \times 5}{100} = \frac{3.000.000 \times 5}{100} = 150.000 \text{ lei}$$

[7] S-a utilizat pentru exercitiul financiar al anului 1994.

Formula contabilă:

150.000	129 - Repartizarea profitului	=	1061 - Rezerve legale	150.000

sau:

150.000	121 - Profit şi pierdere	=	1061 - Rezerve legale	150.000

2. Constituirea rezervelor legale în sumă de 5.000.000 lei, din profitul reportat, al exercițiilor financiare precedente.

Formula contabilă:

5.000.000	107 – Rezultatul reportat	=	1061 - Rezerve legale	5.000.000

3. Constituirea rezervelor statutare, conform hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților, în sumă de 2.000.000 lei, din profitul net.

Formula contabilă:

2.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	1063 - Rezerve statutare	2.000.000

4. Constituirea altor rezerve, în sumă de 4.000.000 lei, din profitul net.

Formula contabilă:

4.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	1068 - Alte rezerve	4.000.000

5. Constituirea altor rezerve, în sumă de 1.000.000 lei din primele de emisiune sau de aport.

Formula contabilă:

1.000.000	1041 - Prime de emisiune sau de aport	=	1068 - Alte rezerve	1.000.000

6. Constituirea altor rezerve în sumă de 2.000.000 lei, din diferențe din reevaluare.

Formula contabilă:

2.000.000	105 - Diferențe din reevaluare	=	1068 - Alte rezerve	2.000.000

7. Utilizarea unor rezerve legale, în sumă de 1.000.000 lei, pentru mărirea capitalului social.

1.000.000	1061 - Rezerve legale	=	1012 - Capital subscris vărsat	1.000.000

8. Utilizarea unor rezerve legale, în sumă de 3.000.000 lei, conform hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților pentru acoperirea unor pierderi din exercițiile financiare precedente.

Formula contabilă:

3.000.000	1061 - Rezerve legale	=	07 - Rezultatul reportat	3.000.000

9. Utilizarea rezervelor legale în sumă de 2.000.000 lei, pentru acoperirea unei pierderi din anul 1994, pe baza hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților (în baza normelor de închidere a exercițiului financiar 1994).

Formula contabilă:

2.000.000	1061 - Rezerve legale	=	121 - Profit și pierderi	2.000.000

10. Utilizarea rezervelor statutare în sumă de 500.000 lei, conform hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților, pentru mărirea capitalului social.

Formula contabilă:

500.000	1063 - Rezerve statutare	=	1012 - Capital subscris vărsat	500.000

11. Utilizarea rezervelor statutare, în sumă de 300.000 lei, conform hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților, pentru acoperirea unor pierderi din exercițiile financiare precedente.

Formula contabilă:

300.000	1063 - Rezerve statutare	=	107 - Rezultatul reportat	300.000

12. Utilizarea altor rezerve, în sumă de 600.000 lei, conform hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților, pentru mărirea capitalului social .

Formula contabilă:

600.000	1068 - Alte rezerve	=	1012 - Capital subscris vărsat	600.000

13. Utilizarea altor rezerve, în sumă de 400.000 lei, conform hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților, pentru acoperirea unor pierderi din exercițiile financiare precedente.

Formula contabilă:

400.000	1068 - Alte rezerve	107 - Rezultatul reportat	400.000

14. Utilizarea altor rezerve, în sumă de 800.000 lei, pentru acoperirea pierderilor din răscumpărarea acțiunilor proprii.

Formula contabilă:

800.000	1068 - Alte rezerve	=	502 - Acțiuni proprii	800.000

15. Acoperirea pierderii contabile înregistrată în exercițiile precedente, de agenții economici înființați în baza Legii nr.31/1990, privind societățile comerciale, republicată, în sumă de 5.000.000 lei, evidențiată în Contul 107 - Rezultatul reportat, se poate face, în condițiile nerealizării de profit net în exercițiul curent, prin diminuarea rezervelor constituite.[8]

Formula contabilă:

5.000.000	106 – Rezerve	=	107 - Rezultatul reportat	5.000.000

ATENȚIE !

- În conformitate cu noul ***Plan de conturi general***, aprobat prin O.M.F. nr. 403/1999, Contul ***106 – Rezerve*** se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

1061 – Rezerve legale
1062 – Rezerve pentru acțiuni proprii
1063 – Rezerve statuare sau contractuale
1068 – Alte rezerve

I.6. Rezultatul reportat

Rezultatul exercițiului economico - financiar sau părții din rezultatul exercițiului precedent, a căror repartizare a fost amânată de Adunarea generală a acționarilor sau asociaților, se evidențiază în contabilitate, sub forma ***rezultatului reportat***.

După cum se cunoaşte, rezultatul economico - financiar îmbracă de regulă, forma de ***profit*** sau ***pierdere*** şi foarte rar se prezintă sub forma unui ***rezultat nul***, atunci când suma veniturilor exercițiilor este egală cu suma cheltuielilor.

[8] Conform O.M.F. nr. 314/5.04.1999

Conform legislației în vigoare, repartizarea profitului sau acoperirea pierderilor exercițiului este un atribut al Adunării generale a acționarilor sau asociaților, care dispun în acest sens, într-un interval de timp, reglementat de legiuitor.

Până la repartizarea legală a profitului sau acoperirea pierderii în condițiile menționate, total sau parțial, rezultatul exercițiului evidențiat contabil, prin Contul *121 - **Profit şi pierderi***, este preluat de Contul ***107 Rezultatul reportat***, cont sintetic de gradul I.

Contul 107 - Rezultatul reportat:

- ***Conținut economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
  - rezultatul reportat din pasivul bilanțului se scrie cu ***sumele în negru***, dacă rezultatul reportat reflectă profitul în aşteptare, şi cu ***sumele în roşu***, dacă rezultatul reportat reflectă pierderea în aşteptare;

- ***Funcția contabilă:***
  - cont bifuncțional;

- ***Se creditează:***
  - cu acoperirea pierderilor din anii precedenți, prin diminuarea capitalului social (1012);
  - cu acoperirea pierderilor din anii precedenți, din rezerve (1061, 1063, 1068);
  - cu acoperirea pierderilor din exercițiul curent expirat, din profitul realizat în perioada curentă (129);
  - cu profitul net al exercițiului curent expirat, lăsat în aşteptare, respectiv, amânat la repartizare;

- ***Se debitează:***
  - cu pierderea exercițiului curent expirat, lăsat în aşteptare (121);
  - cu profitul net realizat în exercițiile precedente, destinat majorării capitalului social (1012);
  - cu profitul net al exercițiilor precedente repartizat la rezerve (1061, 1063, 1068);
  - cu profitul net al exercițiilor precedente repartizat la fondul de participare la profit sau la alte fonduri (112, 118);
  - cu profitul net din exercițiile precedente repartizat pentru dividende (457);

- ***Soldul final:***
  - poate fi ***creditor***, reprezentând profitul nerepartizat (amânat la repartizare);
  - poate fi ***debitor***, reprezentând pierderea nerepartizată (neacoperită);

Pentru înțelegerea modului de reflectare în contabilitate a rezultatului reportat, vom exemplifica cele ***două situații distincte*** în care se poate afla agentul economic.

A. Situaţia în care agentul economic înregistrează la închiderea exerciţiului financiar o pierdere (5.000.000 lei).

1. Pierderea înregistrată la sfârşitul exerciţiului financiar, care se regăseşte în debitul Contului ***121 - Profit şi pierderi (din bilanţ),*** la începutul anului următor (următorul exerciţiu), până la stabilirea modului de acoperire, de către Adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor (AGA), este preluată în debitul contului ***107- - Rezultatul reportat***.

Formula contabilă:

5.000.000	107- Rezultatul reportat	=	121 - Profit şi pierdere	5.000.000

2. Acoperirea pierderilor din exerciţiile financiare precedente, conform hotărârii AGA., din rezervele legale.

Formula contabilă:

5.000.000	1061 - Rezerve legale	=	107 - Rezultatul reportat	5.000.000

3. Acoperirea pierderilor din exerciţiile financiare precedente, conform hotărârii AGA, din rezervele statutare.

Formula contabilă:

5.000.000	1063 - Rezerve statutare	=	107 - Rezultatul reportat	5.000.000

4. Acoperirea pierderilor din exerciţiile financiare precedente, conform hotărârii AGA, din alte rezerve.

Formula contabilă:

5.000.000	1068 - Alte rezerve	=	107 - Rezultatul reportat	5.000.000

5. Acoperirea pierderilor din exerciţiile precedente, din profitul realizat în perioada curentă.

Formula contabilă:

5.000.000	121 - Profit şi pierderi	=	107 - Rezultatul reportat	5.000.000

6. Acoperirea pierderii înregistrate în exercițiile financiare precedente, conform hotărârii AGA, prin diminuarea capitalului social.

Formula contabilă:

5.000.000	1012 - Capital subscris vărsat	=	107 - Rezultatul reportat	5.000.000

7. Acoperirea pierderilor dintr-un exercițiu financiar, din profitul brut al următorilor ani (conform dispozițiilor legale).

Formula contabilă:

5.000.000	129 – Repartizarea profitului	=	107 - Rezultatul reportat	5.000.000

B. Situația în care agentul economic înregistrează la închiderea exercițiului financiar, un profit (5.000.000lei):

1. Profitul înregistrat la sfârşitul exercițiului financiar, care se regăseşte în creditul contului ***121 - Profit şi pierderi (din bilanț)***, la începutul anului următor (următorul exercițiu), până la repartizarea acestuia de către Adunarea generală a acționarilor sau asociaților (AGA) , este preluat în creditul contului ***107 - Rezultatul reportat***.

Formula contabilă:

5.000.000	121 - Profit şi pierderi	=	107 - Rezultatul reportat	5.000.000

2. Repartizarea profitului net realizat în exercițiile financiare precedente, conform hotărârii AGA, pentru majorarea capitalului social.

Formula contabilă:

5.000.000	107 - Rezultatul reportat	=	1012 - Capitalul subscris vărsat	5.000.000

3. Repartizarea profitului net realizat în exercițiile precedente, conform hotărârii AGA, pentru creşterea rezervelor legale.

Formula contabilă:

5.000.000	107 - Rezultatul reportat	=	1061 - Rezerve legale	5.000.000

4. Repartizarea profitului net realizat în exercițiile precedente, conform hotărârii AGA, pentru creşterea rezervelor statutare.

Formula contabilă:

5.000.000	107 - Rezultatul reportat	=	1063 - Rezerve statutare	5.000.000

5. Repartizarea profitului net realizat în exercițiile precedente, conform hotărârii AGA, pentru creşterea altor rezerve.

Formula contabilă:

5.000.000	107 - Rezultatul reportat	=	1068 - Alte rezerve	5.000.000

6. Repartizarea profitului realizat în exercițiile precedente, conform hotărârii AGA, pentru acordarea de dividende, acționarilor sau asociaților.

Formula contabilă:

5.000.000	107 - Rezultatul reportat	=	457 - Dividende de plată	5.000.000

7. Repartizarea profitului realizat în exercițiile precedente conform hotărârii AGA, pentru alimentarea unor fonduri.

Formula contabilă:

5.000.000	107 - Rezultatul reportat	=	112 - Fonduri de participare la profit	5.000.000

Respectiv:

5.000.000	107 - Rezultatul reportat	=	118 - Alte fonduri	5.000.000

8. Pierderea contabilă înregistrată de societățile comerciale, în exercițiile precedente, în sumă de 5.000.000 lei, evidențiată în contul 107 – Rezultatul reportat, poate fi acoperită din profitul net contabil, realizat în exercițiul curent, cu aprobarea AGA[9].

Formula contabilă:

5.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	107 - Rezultatul reportat	5.000.000

9. Acoperirea pierderii contabile înregistrată în exercițiile precedente de agenții economici, înființați în baza Legii nr. 31 / 1990, republicată, în sumă de 3.000.000 lei, evidențiată în contul *107 – Rezultatul reportat*, se poate face, în condițiile nerealizării de profit net în exercițiul curent, prin diminuarea rezervelor constituite[10].

Formula contabilă:

3.000.000	106 - Rezerve	=	107 - Rezultatul reportat	3.000.000

[9] Conform OMF nr. 314/5.04.1999
[10] Idem

10. Acoperirea pierderii contabile înregistrată de agenții economici în exercițiile precedente, în sumă de 2.000.000 lei, evidențiată în contul *107 – Rezultatul reportat*, din alte fonduri constituite potrivit legii [11].

Formula contabilă:

2.000.000	118 - Alte fonduri	=	107 - Rezultatul reportat		2.000.000

11. Acoperirea pierderii contabile înregistrată de agenții economici în exercițiile precedente, în sumă de 4.000.000 lei, evidențiată în contul 107 - Rezultatul reportat, din diferențele de reevaluare, înregistrate potrivit prevederilor legale[11].

Formula contabilă:

4.000.000	105 - Diferențe din reevaluare	=	107 - Rezultatul reportat		4.000.000

12. Acoperirea pierderii contabile înregistrată de agenții economici în exercițiile precedente, în sumă de 6.000.000 lei, evidențiată în contul 107 – Rezultatul reportat, se poate face şi prin reducerea capitalului social, în condițiile prevăzute la art. 113, litera „f", din Legea nr. 31/1990, republicată[12].

6.000.000	1012 - Capital subscris vărsat	=	107 - Rezultatul reportat		6.000.000

ATENȚIE !

- În conformitate cu noul ***Plan de conturi general*** , aprobat prin O.M.F. nr. 403/1999, evidența contabilă a rezultatului reportat se realizează în cadrul grupei de conturi ***11 - Rezultatul reportat***, prin intermediul contului ***117 - Rezultatul reportat***, cont sintetic de gradul I.

I.7. Contul întreprinzătorului individual

Capitalurile proprietate individuală fac parte din categoria capitalurilor proprii şi se compun din aporturile la capital, aparținând persoanelor fizice autorizate să desfăşoare activități economice (comerciale) independente, care conduc contabilitatea în partidă dublă.

Spre deosebire de societățile comerciale care evidențiază capitalul social în contul ***101 - Capital social***, persoanele fizice autorizate să desfăşoare activități economice independente îşi evidențiază aporturile şi retragerile de capital cu ajutorul contului ***108 - Contul întreprinzătorului individual***, cont sintetic de gradul I.

---

[11] Idem
[12] Idem

Contul 108 - Contul întreprinzătorului individual:

- ***Conținut economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont bifuncțional;
- ***Se creditează:***
  - cu profitul net realizat în exercițiul precedent, cuvenit întreprinzătorului individual (121);
  - cu aportul la capitalul individual, sub forma imobilizărilor necorporale (205, 208);
  - cu aportul la capitalul individual sub forma imobilizărilor corporale (211, 212);
  - cu aportul la capitalul individual, sub forma imobilizărilor financiare (261, 262, 263);
  - cu aportul la capitalul individual, sub forma stocurilor (300, 301, 321, 323, 361, 371, 381);
  - cu aportul la capitalul individual, sub forma sumelor de bani depuse în contul curent (5121);
  - cu aportul la capitalul individual, sub forma banilor numerar (5311);
  - cu aportul la capitalul individual, sub forma altor valori (532);
- ***Se debitează:***
  - cu pierderile din exercițiul precedent suportate de întreprinzătorul individual (121);
  - cu aporturile de imobilizări necorporale, retrase din capitalul individual (205, 208);
  - cu aportul de imobilizări corporale retrase din capitalul individual (211,212);
  - cu aportul de imobilizări financiare retrase din capitalul individual (261,262,263);
  - cu aportul de stocuri, retrase din capitalul individual (300, 301, 321, 323, 361, 371, 381);
  - cu aportul de disponibilități băneşti în contul curent, retras din capitalul individual (5121, 5124);
  - cu aportul de numerar, retras din capitalul individual (5311, 5314);
  - cu aportul de alte valori, retrase din capitalul individual (532);
- ***Soldul final:***
  - ***sold final creditor***, reprezentând capitalul individual existent:
  - ***sold final debitor***, atunci când întreprinzătorul individual înregistrează pierderi semnificative în exercițiul anterior, care depăşesc valoarea aportului.

Exemple:

1. Aportul la capitalul individual al unui întreprinzător individual se compune din următoarele:

- Terenuri	=	7.000.000 lei
- Mijloace fixe	=	8.000.000 lei
- Brevete de invenție	=	1.000.000 lei
- Titluri de participare	=	5.000.000 lei
- Materiale consumabile	=	2.000.000 lei
- Obiecte de inventar	=	3.000.000 lei
- Mărfuri	=	6.000.000 lei
- Ambalaje	=	4.000.000 lei
- Bani în contul curent	=	9.000.000 lei
- Bani numerar	=	1.000.000 lei
- Alte valori	=	2.000.000 lei
Total aport	=	48.000.000 lei

Formula contabilă:

%		=	108 - Contul întreprinzătorului individual	48.000.000
7.000.000	2111 - Terenuri		
8.000.000	212 - Mijloace fixe		
1.000.000	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare		
5.000.000	261 - Titluri de participare		
2.000.000	301 - Materiale consumabile		
3.000.000	321 - Obiecte de inventar		
6.000.000	371 - Mărfuri		
4.000.000	381 - Ambalaje		
9.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei		
1.000.000	5311 - Casa în lei		
2.000.000	532 - Alte valori		

2. Întreprinzătorul individual retrage din capitalul individual următoarele:

- Mijloace fixe	=	3.000.000 lei
- Mărfuri	=	2.000.000 lei
- Bani în contul curent	=	4.000.000 lei
Total retrageri din capital	=	9.000.000 lei

Formula contabilă:

9.000.000	108 - Contul întreprinzătorului	=	%	
			212 - Mijloace fixe	3.000.000
			371 - Mărfuri	2.000.000
			5121 - Conturi la bănci în lei	4.000.000

3. Înregistrarea în contabilitatea întreprinzătorului individual a profitului net realizat în exercițiul financiar precedent, neutilizat, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	121 - Profit şi pierdere	108 - Contul întreprinzătorului individual	5.000.000

4. Înregistrarea în contabilitatea întreprinzătorului individual a pierderii din exercițiul financiar anterior, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	108 - Contul întreprinzătorului individual	121 - Profit şi pierdere	5.000.000

ATENȚIE !

- În cazul în care pierderea exercițiului financiar este mai mare decât capitalul individual, contul 108 Capital individual, care este în principiu un cont cu structură de pasiv, poate înregistra sold final debitor şi tocmai de aceea acest cont trebuie trecut în categoria ***conturilor bifuncționale***.

I.8. Fondurile proprii

Contabilitatea fondurilor proprii se ține pe categorii de fonduri, având un rol şi un scop bine determinat.

Fondurile proprii sunt utilizate pentru:
- creşterea surselor proprii de finanțare;
- finanțarea investițiilor;
- stimularea personalului;
- crearea unor fonduri cu caracter special;

Până în luna septembrie 1997, contabilitatea fondurilor proprii se ținea pe categorii de fonduri, respectiv, ***fondul de dezvoltare, fondul de participare a salariaților la profit*** şi alte ***fonduri proprii***, care trebuiau să asigure evidența constituirii şi utilizării acestora, potrivit dispozițiilor legale.

De la data menționată, ***constituirea fondului de dezvoltare din orice sursă a încetat,*** iar contul ***111 - Fond de dezvoltare***, care ținea evidența acestui fond, a funcționat până la lichidarea soldului înregistrat în balanța de verificare sintetică, înregistrată la 31.08.1997.

În momentul de față, contabilitatea românească are structurate fondurile proprii, în două categorii, respectiv:

- Fondul de participare la profit;
- Alte fonduri.

I.8.1. Fondul de participare a salariaților la profit

Este un fond constituit pe seama profitului net, fiind destinat stimulării personalului agenților economici.

Dacă în cazul societăților comerciale cu capital de stat şi Regiilor autonome fondul de participare a salariaților la profit este reglementat într-o cotă de 10% din profitul net, în cazul agenților economici cu capital privat constituirea acestui fond este facultativă.

Evidența contabilă a fondului de participare a salariaților la profit se realizează cu ajutorul contului ***112 - Fondul de participare la profit***, cont sintetic de gradul I.

Contul 112 - Fondul de participare la profit:

- ***Conținut economic:***
  - cont de surse proprii;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu repartizările din profitul net realizat în exercițiul curent, pentru fondul de participare la profit a salariaților (129);
- ***Se debitează:***
  - cu fondul de participare la profit, destinat stimulării (premierii) salariaților (4281);
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând fondul de participare la profit, neutilizat;

Exemple:

1. Se constituie la sfârşitul exercițiului curent, din profitul net, un fond de participare la profit, în sumă de 8.000.000 lei.

Formula contabilă:

8.000.000	129 - Repartizarea profitului la profit	=	112 - Fondul de participare	8.000.000

2. Reflectarea contabilă a obligației agentului economic în legătură cu premiile cuvenite salariaților din fondul de participare la profit.

Formula contabilă:

8.000.000	112 – Fondul de participare la profit	=	4281 - Alte datorii în legătură cu personalul	8.000.000

3. Reflectarea contabilă a obligației de plată către personal (salariați).

Formula contabilă:

8.000.000	4281 - Alte datorii în legătură cu personalul	=	424 - Participarea personalului la profit	8.000.000

4. Reflectarea contabilă a impozitului pe salarii, aferent fondului de participare la profit.

Dacă am considera că impozitul aferent fondului este de 5%, rezultă:

$$\text{Impozit pe salarii} = \frac{8.000.000 \times 5}{100} = 400.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

400.000	424 - Participarea personalului la profit	=	444 - Impozit pe salarii	400.000

5. Reflectarea contabilă a plății sumelor reprezentând participarea la profit:

$$Sp = Fpp - Is$$

în care:

Sp - sumele plătite efectiv
Fpp - fond de participare la profit
Is - impozitul pe salarii (pe fondul de stimulare)

$$Sp = 8.000.000 - 400.000 = 7.600.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

7.600.000	424 - Participarea personalului la profit	=	5311 - Casa în lei	7.600.000

6. Considerăm că, din diferite motive, un salariat care avea dreptul la o premiere de 500.000 lei, nu s-a prezentat la casierie pentru a-şi ridica drepturile:

Reflectarea contabilă a drepturilor neridicate se realizează cu ajutorul următoarei formule contabile:

500.000	424 - Participarea personalului la profit	=	426 - Drepturi de personal neridicate	500.000

7. Reflectarea contabilă a plății salariatului întârziat la ridicarea drepturilor din premiere, în următoarea perioadă:

Formula contabilă:

500.000	426 - Drepturi de personal neridicate	=	5311 - Casa în lei	500.000

I.8.2. Alte fonduri

Categoria economică de *„Alte fonduri“* cuprinde, de regulă, următoarele fonduri:
- fondul pentru creşterea resurselor proprii de finanțare;
- fondul baracamentelor şi amenajărilor provizorii;
- fondurile pentru organizarea de şantier;
- fonduri pentru acțiuni social - culturale;
- fonduri de premiere;
- alte fonduri pe care le poate constitui agentul economic.

Principala sursă de constituire a altor fonduri este profitul net, însă constituirea lor poate fi realizată şi din alte surse, ele fiind consemnate pe destinațiile stabilite.

Evidența contabilă a altor fonduri se realizează cu ajutorul contului *118 - Alte fonduri*, cont sintetic de gradul I.

Contul 118 - Alte fonduri:

- ***Conținut economic:***
  - cont de capitaluri proprii (surse proprii);
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu profitul net realizat în exercițiul curent repartizat pentru constituirea altor fonduri (129);
  - cu sumele încasate din valorificarea materialelor obținute din dezvoltarea şi dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune, mai puțin cheltuielile efectuate (129);

- cu sumele încasate din vânzarea mijloacelor fixe, mai puțin valoarea rămasă (129);
- cu sumele încasate din vânzarea activelor, mai puțin costul lucrărilor de evaluare şi valoarea rămasă neamortizată (129);
- cu sumele încasate în avans de la beneficiari, pentru executarea lucrărilor de organizare a şantierelor (5121, 5124, 5311, 5314);

- ***Se debitează:***
  - cu transferul fondului baracamentelor şi amenajărilor provizorii, la venituri, în cazul ieşirii acestora din patrimoniu (7718);
  - cu trecerea altor fonduri la capitalul social (1012);
  - cu sumele brute folosite pentru plata primelor din fondul de premiere (421);
  - cu impozitul pe dividende, reținut în cazul trecerii altor fonduri constituite din profit, la capitalul social (446);
  - cu partea suportată de agentul economic pentru biletele de tratament şi odihnă, acordate personalului (5322);

- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând fondurile constituite şi neutilizate.

ATENȚIE!

– Având în vedere numărul relativ mare de fonduri, contul ***118 – Alte fonduri*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe fiecare fond, cu scop determinat.

Exemple:

1. Constituirea fondului pentru creşterea surselor proprii de finanțare, din profitul net, în sumă de 7.000.000 lei, conform hotărârii AGA.

Formula contabilă:

7.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	118 - Alte fonduri (analitic)	7.000.000

2. Constituirea fondului baracamentelor şi amenajărilor provizorii, pe baza sumelor încasate în avans de la beneficiari (în lei sau în valută), respectiv 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	118 - Alte fonduri (analitic)	5.000.000

sau:

5.000.000	5311 - Casa în lei	=	118 - Alte fonduri (analitic)	5.000.000

3. Constituirea fondului pentru organizarea şantierului, pe seama sumelor încasate în avans de la beneficiari, respectiv, 6.000.000 lei.

Formula contabilă:

6.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	118 - Alte fonduri (analitic)	6.000.000

sau:

6.000.000	5311 - Casa în lei	=	118 - Alte fonduri (analitic)	6.000.000

4. Constituirea fondului de premiere, din cheltuielile de exploatare, în sumă de 2.000.000 lei.

Formula contabilă:

2.000.000	641 - Cheltuieli cu remunerațiile personalului	=	118 - Alte fonduri (analitic)	2.000.000

5. Constituirea fondului pentru acțiuni social-culturale, în limitele prevăzute de lege, prin aplicarea cotelor aprobate asupra fondului de salarii (de ex. 3.000.000 lei).

Formula contabilă:

3.000.000	6718 - Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune	=	118 - Alte fonduri (analitic)	3.000.000

6. Cu ocazia terminării lucrărilor la beneficiar, respectiv a lucrărilor de dezmembrare, lichidare etc. a baracamentelor şi amenajărilor provizorii şi predarea lor către beneficiari, apreciate la 5.000.000 lei , se face următoarea înregistrare contabilă:

5.000.000	603 - Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	=	323 - Baracamente şi amenajări provizorii	5.000.000

7. Transferarea fondului baracamentelor şi amenajărilor provizorii, apreciate la 5.000.000 lei, la venituri excepționale.

Formula contabilă:

5.000.000	118 - Alte fonduri (analitic)	=	7718 - Alte venituri excepționale din operațiunile de gestiune	5.000.000

8. Reflectarea fondului de premiere de 2.000.000 lei, pentru stimularea personalului, se realizează cu ajutorul următoarei formule contabile:

2.000.000	118 - Alte fonduri (analitic)	=	421 - Personal remunerații datorate	2.000.000

9. Suportarea din alte fonduri (fonduri pentru acțiuni social - culturale) a cotei părți ce revine agentului economic pentru biletele de tratament şi odihnă pentru salariați, în valoare de 2.000.000 lei .

Formula contabilă:

2.000.000	118 - Alte fonduri (analitic)	=	5322 - Bilete de tratament şi odihnă	2.000.000

10. Transferarea soldului creditor de 5.000.000 lei, al contului 118 - Alte fonduri, constituit din profitul net al agentului economic, conform hotărârii AGA, la capitalul social:

- Total transfer de la alte fonduri, la capitalul social = 5.000.000 lei
- Impozit pe dividende = **10%** = $\frac{\mathbf{5.000.000 \times 10}}{\mathbf{100}}$ = **500.000 lei**

Diferență de virat la capitalul social = 5.000.000 - 500.000 = 4.500.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	%	
4.500.000	118 - Alte fonduri (analitic 1)		1012 - Capital subscris vărsat	4.500.000
500.000	118 - Alte fonduri (analitic 2)		446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	500.000

11. Transferarea sumelor neutilizate din soldul creditor al contului 118 - Alte fonduri, constituite din alte surse decât profitul net, în sumă de 5.000.000 lei, conform hotărârii AGA, la capitalul social.

Formula contabilă:

5.000.000	118 - Alte fonduri (analitic)	=	1012 - Capital subscris vărsat	5.000.000

ATENȚIE!

– În perspectiva armonizării contabilității româneşti cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele de Contabilitate Internaționale, aprobată prin O..M.F. nr. 403/1999, a condus la eliminarea constituirii şi utilizării fondurilor proprii din contabilitatea agenților economici, inclusiv la eliminarea din ***Planul de conturi general*** a grupei ***11 – Fonduri***, împreună cu toate conturile sintetice (111, 112, 118, 119).

I.9. Rezultatul exercițiului

Rezultatul exercițiului financiar se obține prin compararea veniturilor şi a cheltuielilor, la sfârşitul perioadei de raportare.

În acest sens, toate conturile de cheltuieli şi conturile de venituri, în care se înregistrează, funcție de natura lor, cheltuielile, respectiv veniturile perioadei, se închid provizoriu, prin **rezultatul exercitiului financiar**.

Rezultatul exercițiului financiar poate îmbrăca, de regulă, două forme:

- - profit
- - pierdere

Am făcut mențiunea că rezultatul exercițiului financiar îmbracă, de regulă, cele două forme, deoarece este posibilă şi manifestarea unei a treia forme, respectiv, **rezultatul nul**, care poate să apară în situațiile când există o egalitate perfectă între veniturile şi cheltuielile perioadei (situație foarte rară).

În principiu, rezultatul exercițiului financiar se determină ca diferență între veniturile şi cheltuielile exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății lor.

REZULTAT = VENITURI - CHELTUIELI
(R) (V) (CH)

sau

$$CH \pm R = V$$

în care:

R - rezultatul exercițiului;
V - veniturile care stau la baza calculării rezultatului;
CH - cheltuielile care stau la baza determinării rezultatului.

Dacă se au în vedere cele două ecuații fundamentale ale metodei contabilității, respectiv:

- ***Ecuația situației patrimoniului***:

$$ACTIV = PASIV$$

şi

- ***Ecuația rezultatului***:

$$CHELTUIELI \pm REZULTAT = VENITURI$$

Rezultă: **egalitatea fundamentală a contabilității**, sub forma următoarei relații de calcul:

$$\underset{(A)}{ACTIV} + \underset{(CH)}{CHELTUIELI} = \underset{(P)}{PASIV} + \underset{(V)}{VENITURI}$$

şi

$$B + CH = (D + O) + V$$

în care:

B - bunuri şi valori economice;
CH - cheltuielile exercițiului;
D - drepturile cu valoare economică;
O - obligațiile cu valoare economică;
V - veniturile exercițiului.

În principiu, rezultatele financiare se pot determina separat pe cele trei structuri, respectiv:

- rezultate din activitatea de exploatare;
- rezultate din operațiuni financiare;
- rezultate din operațiuni excepționale.

a) - ***Rezultatele din activitatea de exploatare*** se determină prin compararea (diferența) veniturilor din exploatare cu cheltuielile activității de exploatare, respectiv:

$$R_e = V_e - CH_e$$

în care:

R_e - rezultatul din exploatare;
V_e - veniturile din activitățile de exploatare;
Ch_e - cheltuielile din activitatea de exploatare.

b) - Rezultatele din operațiunile financiare se determină prin cumpărarea (diferența) veniturilor obținute din operațiunile financiare cu cheltuielile financiare, respectiv:

$$R_f = V_f - CH_f$$

în care:

R_f - rezultatul din operațiuni financiare;
V_f - venĩturile din operațiuni financiare;
CH_f - cheltuielile financiare.

c) - Rezultatele excepționale se determină prin compararea (diferența) veniturilor excepționale cu cheltuielile excepționale, respectiv:

$$R_{ex} = V_{ex} - CH_{ex}$$

în care:

R_{ex} - rezultatul din operațiuni excepționale;
V_{ex} - venituri din operațiuni excepționale;
Ch_{ex} - cheltuieli excepționale.

Cele trei forme de rezultate ale activității economico-financiare ale unui agent economic au fost prezentate într-o formă didactică, în realitate, contabilitatea românească abordează rezultatul exercițiului financiar în următoarele structuri:

1.- rezultatul curent;
2.- rezultatul excepțional;
3.- impozitul pe profit.

1. ***Rezultatul curent*** reprezintă diferența dintre **veniturile din operațiunile curente** (veniturile din exploatare şi veniturile financiare) şi **cheltuielile din operațiuni curente** (cheltuielile de exploatare şi cheltuielile financiare), respectiv:

$$R_c = V_c - CH_c$$

în care:

R_c - rezultatul curent;
V_c - veniturile curente;
CH_c - cheltuielile curente.

Din care:

$$V_c = V_e + V_f$$

în care:

V_c - veniturile curente;
V_e - venituri din exploatare
V_f - venituri financiare.

şi:

$$CH_c = CH_e + CH_f$$

în care:

CH_c - cheltuieli curente;
CH_e - cheltuieli de exploatare;
CH_f - cheltuieli financiare.

2. ***Rezultatul excepţional*** reprezintă diferenţa dintre veniturile excepţionale şi cheltuielile excepţionale, ca urmare a operaţiunilor efectuate de agentul economic, care nu sunt legate de activitatea curentă, normală, a acestuia, respectiv:

$$R_{ex} = V_{ex} - CH_{ex}$$

în care:

R_{ex} - rezultatul excepţional;
V_{ex} - veniturile excepţionale;
CH_{ex} - cheltuielile excepţionale.

Conform legii, în contabilitate, profitul sau pierderea se stabilesc lunar, iar rezultatul exerciţiului financiar reprezintă ***soldul final al contului de profit şi pierdere,*** supus repartizării.

ATENŢIE!

Pentru înţelegerea categoriei economice de **rezultat al exerciţiului financiar**, trebuie să facem câteva menţiuni:

Rezultatul exerciţiului financiar are două componente:

- - o **componentă contabilă**, care este reflectată prin **rezultatul contabil** al exerciţiului financiar;
- - o **componentă fiscală**, care este reflectată prin **rezultatul final** al exerciţiului financiar.

Am făcut această precizare pentru a determina fidel locul pe care îl ocupă cea de-a treia componentă a rezultatului exercițiului financiar, respectiv, **impozitul pe profit**.

Rezultă că pentru determinarea rezultatului exercițiului financiar va trebui să calculăm, în ordine, cele două rezultate menționate, respectiv:

- ***rezultatul contabil*** al exercițiului financiar;
- ***rezultatul fiscal*** al exercițiului financiar.

Rezultatul contabil al exercitiului financiar poate fi determinat în baza elementelor pe care le cunoaştem până în prezent, respectiv, în baza **rezultatului curent** şi al **rezultatului excepțional**, el fiind **o sumă algebrică** a acestor rezultate.

Rezultă:

$$RC = \pm R_c \pm R_{ex}$$

în care:

RC - rezultatul contabil al exercițiului financiar;
R_c - rezultatul curent al exercițiului;
R_{ex} - rezultatul excepțional;

Relația prezentată poate fi dezvoltată în elementele ei componente, astfel:

$$RC = \pm R_c \pm R_{ex} = (\pm R_e \pm R_f) \pm R_{ex} = \pm [(V_e - CH_e) \pm (V_f - CH_f)] \pm (V_{ex} - CH_{ex})$$

Făcând abstracție de gruparea veniturilor şi cheltuielilor, în venituri şi cheltuieli de exploatare, venituri şi cheltuieli financiare, respectiv, venituri şi cheltuieli excepționale, putem considera că **rezultatul contabil** înainte de impozitare se poate determina după relația:

$$RC = (V_r - CH_r) + CH_i$$

în care:

RC - rezultatul contabil înainte de impozitare;
V_r - veniturile realizate;
CH_r - cheltuielile corespondente veniturilor realizate;
CH_i - cheltuielile cu impozitul pe profit calculat şi evidențiat în cursul exercițiului.

3. ***Impozitul pe profit*** reprezintă pentru agentul economic o **cheltuială de natură fiscală**, care se are în vedere la determinarea profitului brut.

Pentru înțelegerea categoriei de **impozit pe profit**, facem următoarele precizări:

a) aşa cum s-a menționat, rezultatul exercițiului, la modul general, se determină ca o diferență între veniturile şi cheltuielile perioadei, rezultând următoarele situații:

a_1) ***Rezultat pozitiv*** se obține în toate situațiile când veniturile perioadei sunt mai mari decât cheltuielile perioadei, rezultatul numindu-se **profit brut** (P_b), astfel:

Dacă:

$$V > CH \Rightarrow P_b = V - CH$$

în care:

V - veniturile perioadei;
CH - cheltuielile pentru realizarea veniturilor;
P_b - profitul brut.

Rezultă deci că **profitul brut (P_b)** se calculează ca o diferență dintre veniturile (mai mari) şi cheltuielile (mai mici) ale perioadei luate în calcul.

a_2) ***Rezultat negativ*** se obține în toate situațiile când veniturile perioadei sunt mai mici decât cheltuielile, rezultatul numindu-se **pierdere (p)**, astfel:

$$CH > V \Rightarrow p = CH - V$$

în care:

p - pierderea înregistratã de agentul economic;

Rezultă deci că **pierderea (p)** se calculează ca o diferență dintre cheltuielile pentru realizarea veniturilor (mai mari) şi veniturile perioadei (mai mici).

a_3) ***Rezultat nul*** se obține în toate situațiile când veniturile perioadei sunt egale cu cheltuielile pentru realizarea veniturilor (situație foarte rară dar posibilă), rezultatul numindu-se **rezultat nul** (∅), astfel:

$$V = CH \Rightarrow \emptyset \Rightarrow V - CH = 0$$

în care:

∅ - rezultat nul.

ATENȚIE!

Rezultatul nul nu înseamnă nici profit, nici pierdere pentru agentul economic, însă suntem de părere că din punct de vedere ***macroeconomic*** este un rezultat bun, în sensul că el acoperă toate impozitele şi taxele la bugetul centralizat al statului, cu excepția impozitului pe profit şi, desigur, al profitului întreprinzătorului (abordare microeconomică).

b) ***Profitul*** îmbracă două forme:

- profit brut;
- profit net.

Profitul brut, aşa cum s-a putut observa, se obține în cazul unui rezultat pozitiv, adică:

$$P_b = V - CH \; / \; V > CH$$

Deoarece toate activităţile economice se desfăşoară în cadrul teritoriului reprezentând **statul**, care garantează şi reglementează desfăşurarea activităţilor economice, agenţii economici sunt supuşi unor contribuţii la bugetul statului, sub forma **impozitului pe profit**.

Deci, aşa cum s-a făcut precizarea, ***impozitul pe profit*** reprezintă pentru agentul economic o cheltuială de natură fiscală, care se determină lunar, cumulat de la începutul anului, sub forma unui procent, calculat asupra profitului brut şi se varsă trimestrial, la bugetul statului.

Rezultă:

$$I_p = \frac{P_b \times C_{Ip}}{100}$$

în care:

I_p - impozitul pe profit;
P_b - profitul brut;
C_{Ip} - cota de impozit pe profit (conform legislaţiei actuale această cotă este de 38%, cu excepţiile prevăzute de lege).

Cunoscând cheltuielile cu impozitul pe profit, putem determina **profitul net** (P_n), după următoarea relaţie de calcul:

$$P_n = P_b - I_p$$

în care:

P_n - profitul net;
P_b - profitul brut;
I_p - impozitul pe profit.

Menţionăm în acest sens că ceea ce se repartizează acţionarilor sau asociaţilor, inclusiv celelalte destinaţii stabilite de lege, cu excepţia rezervelor legale, este **profitul net**.

Având în vedere cele prezentate, putem reveni la cele două aspecte ale **rezultatului exercitiului financiar**, respectiv, rezultatul contabil şi rezultatul fiscal.

Rezultatul contabil reprezintă suma globală a profitului sau pierderii înregistrate în contabilitate de agentul economic, înainte de impozitarea pe profit.

Rezultatul fiscal reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exerciţiului financiar, determinat potrivit regulilor fiscale, care se calculează după următoarea relaţie de calcul:

$$P_i = V_r - CH_r + CH_n - D_f$$

în care:

P_n - profitul impozabil;
V_r - veniturile realizate;
CH_r - cheltuielile făcute de agentul economic pentru realizarea veniturilor;
CH_n - cheltuieli nedeductibile fiscal ;
D_f - deduceri fiscale .

Cheltuielile nedeductibile fiscal sunt:

- - impozitul pe profitul datorat şi impozitul pe venitul realizat în străinătate;
- - amenzile şi penalităţile;
- - cheltuielile pentru protocol, care depăşesc limitele legale;
- - rezervele şi provizioanele constituite peste limitele legale;
- - cheltuielile de sponsorizare, care depăşesc limitele legale;
- - cheltuielile cu dobânzile sau alte sume care depăşesc limitele cheltuielilor considerate deductibile, conform actelor normative în vigoare.

În categoria **deducerilor fiscale** se includ:

- - dividendele primite de la o altă persoană juridică română;
- - sumele reprezentând **fondul de rezervă**, în limita a 5% din profitul contabil anual (profitul brut), fără a depăşi 20% din capitalul social al agentului economic autohton, sau 25% din capitalul agenţilor economici cu capital mixt (român şi străin);
- - veniturile din provizioane, pentru care nu s-a admis deducerea;
- - alte structuri stabilite prin actele normative în vigoare.

Relaţia de calcul pentru determinarea impozitului pe profit care trebuie plătit, pentru o lună sau perioadă de gestiune (trimestru, de exemplu), este următoarea:

$$I_{pp} = I_{pc} - I_{plp}$$

în care:

I_{pp} - impozitul pe profit, **de plătit** pe luna (perioada) în curs;

I_{pc} - impozitul pe profit calculat asupra profitului impozabil, **cumulat** de la începutul anului;

I_{plp} - impozitul aferent profitului impozabil, cumulat până la sfârşitul lunii (perioadei) precedente.

De asemenea, trebuie precizat faptul că legislaţia românească acordă unele **facilităţi fiscale**, în următoarele situaţii:

- - pentru agenţii economici care angajează persoane handicapate;
- - pentru investitorii străini şi autohtoni, în condiţiile precizate de lege;
- - pentru modernizări şi retehnologizări etc.

Sintetizând cele prezentate la acest subcapitol al proceselor economice, putem sublinia faptul că rezultatele exerciţiului financiar, determinat prin compararea veniturilor şi rezultatelor, influenţează **patrimoniul agentului economic**, în sensul creşterii sau reducerii sale, astfel:

- ***Profitul*** - reflectă o creştere a activului în momentul N_1 (prezent), faţă de momentul N_0 (trecut).

- ***Pierderea*** - reflectă o creştere a pasivului în momentul N_1 (prezent), faţă de momentul N_0 (trecut).

Dimensiunea profitului sau pierderii calculate este integrată la sfârşitul lunii (perioadei) în ecuația fundamentală de reflectare a patrimoniului, respectiv:

$$ACTIV\ (A) = PASIV\ (P)$$

Având în vedere că rezultatul final al activității este integrat la sfârşitul exercițiului financiar, în economia patrimonială, producând, fie mărirea patrimoniului, fie micşorarea lui, înseamnă că rezultatul exercițiului poate fi privit ca o sursă de finanțare.

Acest lucru poate fi reflectat prin intermediul următoarei relații de calcul:

$$R = C_{P(N1)} - C_{P(N0)}$$

în care:

R - rezultatul exercițiului;

$C_{p(N1)}$ - capitalurile proprii la sfârşitul exercițiului curent, adică la momentul prezent (N_1);

$C_{p(N0)}$ - capitalurile proprii la sfârşitul exercițiului trecut (momentul N_0).

Subliniem, de asemenea, încă o dată, că în cadrul patrimoniului reflectat în contabilitate, cu ajutorul bilanțului contabil, ***rezultatul obținut apare în pasivul bilanțului (patrimonial)***, fie sub formă de profit (sursă proprie de finanțare a elementelor de activ), fie sub formă de pierdere, ca post rectificativ, prin care se corectează, prin scădere, mărimea capitalurilor proprii.

Evidența contabilă a rezultatului exercițiului financiar se realizează cu ajutorul contului ***121 – Profit şi pierdere***, cont sintetic de gradul I.

Rezultatul exercițiului financiar reprezintă ***soldul final*** al contului de profit şi pierdere, supus repartizării.

Din cele prezentate rezultă că metoda contabilității a reunit cele două structuri – de venituri şi de cheltuieli – într-un singur cont, respectiv contul **121 – Profit şi pierdere**, care se mai numeşte şi ***cont de rezultate***.

Rezultatul exercițiului este reflectat în contabilitate cu ajutorul grupei de conturi ***12 – Rezultatul exercițiului***, care cuprinde următoarele conturi:

- Contul 121 - Profit şi pierdere;
- Contul 129 - Repartizarea profitului.

I.9.1. Contul 121 - Profit şi pierdere

- ***Conținutul economic*:**

  - Cont de ***capitaluri proprii (surse proprii)***, atunci când reflectă profitul obținut de agentul economic;
  - Cont de ***diminuare (corectare prin scădere)*** a capitalurilor proprii, atunci când reflectă pierderea înregistrată de agentul economic.

- ***Funcţia contabilă***: cont bifuncţional, respectiv:
  - funcţionează ca un ***cont de pasiv***, atunci când agentul economic înregistrează profit;
  - funcţionează ca un ***cont de activ***, atunci când agentul economic înregistrează pierderi.

- ***Se creditează***:
  - la sfârşitul perioadei de gestiune, cu soldul creditor al conturilor din ***clasa 7 – conturi de venituri (701 – 787)***;
  - la începutul exerciţiului următor, cu acoperirea pierderii exerciţiilor precedente, din capitalul social (1012);
  - la începutul exerciţiului următor, cu acoperirea pierderii exerciţiilor precedente, din rezervele de capital (1061, 1063, 1068);
  - la începutul exerciţiului următor cu acoperirea pierderii exerciţiilor precedente, din profitul net (129);
  - la începutul exerciţiului următor, cu pierderile realizate în exerciţiile precedente, care nu au fost repartizate, respectiv, cu pierderea lăsată în aşteptare, reportată (107);

- ***Se debitează***:
  - la sfârşitul perioadei de gestiune, cu soldul debitor al conturilor din ***clasa 6 – conturi de cheltuieli (600 – 691)***;
  - la începutul exerciţiului următor, cu profitul net realizat în exerciţiile precedente, nerepartizat, precum şi cu pierderea reportată din exerciţiul anterior, acoperită din profitul realizat în perioada curentă (107);
  - la începutul exerciţiului următor, cu profitul net realizat în exerciţiul precedent, destinat repartizării, pe destinaţiile stabilite de AGA (129).

- ***Soldul final*** - poate fi:
  - ***sold final creditor***, reprezentând profitul realizat, destinat repartizării (atunci când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile);
  - ***sold final debitor***, reprezentând pierderea înregistrată (atunci când cheltuielile sunt mai mari decât veniturile).

Exemple:

1. - La sfârşitul fiecărei perioade de gestiune (sfârşitul lunii calendaristice), contul ***121 – Profit şi pierdere*** preia în credit toate soldurile creditoare ale conturilor de venituri (701 – 787), ***conturile de venituri rămânând la sfârşitul perioadei fără sold final***.

Formula contabilă

	%	=	121 - Profit şi pierdere $\left[\sum_{i=1}^{n} S\right]$
[S]	701 - Venituri din vânzarea produselor finite		
	⋮		
[S]	7874 - Venituri excepţionale din provizioane reglementate		

De exemplu, un agent economic înregistrează la sfârşitul perioadei de gestiune următoarea situaţie de venituri:

- Sold final creditor, cont 701 - Venituri din vânzarea produselor finite = 5.000.000 lei
- Sold final creditor, cont 707 - Venituri din vânzarea mărfurilor = 4.000.000 lei

Total venituri = 9.000.000 lei

La sfârşitul perioadei de gestiune, soldul creditor al ambelor conturi este preluat în creditul contului 121 - Profit şi pierderi.

Formula contabilă:

	%	=	121 - Profit şi pierdere	9.000.000
5.000.000	701 - Venituri din vânzarea produselor finite			
4.000.000	707 - Venituri din vânzarea mărfurilor			

2. - La sfârşitul fiecărei perioade de gestiune, contul *121 - Profit şi pierdere* preia în debit toate soldurile debitoare ale conturilor de cheltuieli (600 – 691), ***conturile de cheltuieli ca şi cele de venituri rămânând la sfârşitul perioadei de gestiune fără sold final.***

Formula contabilă :

$\left[\sum_{i=1}^{n} S\right]$	121 - Profit şi pierdere	=	%	
			600 - Cheltuieli cu materii prime	[S]
			⋮	
			691 - Cheltuieli cu impozitul pe profit	[S]

De exemplu, un agent economic înregistrează la sfârşitul perioadei de gestiune următoarea situaţie de cheltuieli:

- sold final debitor, cont	607 -	Cheltuieli privind mărfurile	= 3.000.000 lei
- sold final debitor, cont	608 -	Cheltuieli privind ambalajele	= 2.000.000 lei
Total cheltuieli			**= 5.000.000 lei**

La sfârşitul perioadei de gestiune, soldul final debitor al ambelor conturi este preluat în debitul contului ***121 - Profit şi pierdere***, respectiv:

Formula contabilă:

5.000.000	121 - Profit şi pierdere	=	%		
			607 -	Cheltuieli privind mărfurile	3.000.000
			608 -	Cheltuieli privind ambalajele	2.000.000

3. - Reflectarea contabilă a pierderilor înregistrate în exerciţiul curent, în sumă de 3.000.000 lei, care se suportă din capitalul social (diminuează capitalul social).

Formula contabilă:

3.000.000	1012 - Capital subscris vărsat	=	121 - Profit şi pierdere	3.000.000

4. - Reflectarea contabilă a pierderii din exerciţiul curent, transferată asupra rezultatului reportat, în sumă de 2.000.000 lei, până la acoperirea acesteia conform hotărârii AGA (pierderea în aşteptare).

Formula contabilă:

2.000.000	107 - Rezultatul reportat	=	121 - Profit şi pierdere	2.000.000

5. - Reflectarea contabilă a profitului din exerciţiul curent, în sumă de 4.000.00 lei, transferat la rezultatul reportat, până la repartizarea acestuia, conform hotărârii AGA.

Formula contabilă:

4.000.000	121 - Profit şi pierdere	=	107 - Rezultatul reportat	4.000.000

6. - Reflectarea contabilă a profitului net realizat în exerciţiul curent şi repartizat pe destinaţiile legale (5.000.000 lei).

5.000.000	121 - Profit şi pierdere	=	129 - Repartizarea profitului	5.000.000

7. - Reflectarea contabilă a diminuării profitului brut, cu impozitul pe profit:

- Profit brut = 10.000.000 lei
- Impozit pe profit = 38 %

Rezultă:

$$I_p = \frac{P_b - C_{i.p.}}{100}$$

în care:

I_p - impozitul pe profit;
P_b - profit brut;
$C_{i.p.}$ - cota de impozit pe profit.

Rezultă:

$$I_p = \frac{P_b \times C_{i.p.}}{100} = \frac{10.000.000 \times 38}{100} = 3.800.000 \text{ lei}$$

a) - Înregistrarea cheltuielilor cu impozitul pe profit:

Formula contabilă:

3.800.000	691 - Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 - Impozitul pe profit	3.800.000

b) - Înregistrarea repartizării cheltuielilor cu impozitul pe profit, asupra rezultatului financiar:

Formula contabilă:

121 - Profit şi pierdere		=	691 - Cheltuieli cu impozitul pe profit	3.800.000

I. 9.2. Repartizarea profitului

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

În acest sens, contabilitatea foloseşte un cont de activ, ***129 – Repartizarea profitului***, care este un cont de regularizare, impus din necesități de tehnică contabilă.

Deci, trebuie reținut faptul că acest cont de activ nu reflectă un bun sau o valoare economică, ci este un cont de regularizare, care ține evidența repartizării profitului, conform hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților.

Cu toate că este un cont de activ, având în vedere faptul că el reflectă ***repartizarea profitului***, în bilanțul contabil, apare ca post în pasiv, în categoria capitalurilor proprii şi reflectă:

- ***profitul nerepartizat***, atunci când profitul realizat depăşeşte profitul repartizat, în această situație comportându-se ca o sursă proprie de finanțare (se scrie cu sumele în negru);
- ***pierderea nerepartizată***, care diminuează sursele proprii de finanțare (se scrie cu sumele în roşu).

<u>Contul 129 - Repartizarea profitului:</u>

- ***Conținut economic***:
  - cont de regularizare;

- ***Funcția contabilă:***
  - asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***
  - cu profitul net, repartizat pentru mărirea capitalului social (1012);
  - cu rezervele legale constituite pe seama profitului brut, însă repartizate din profitul net (1061);
  - cu rezervele statutare şi alte rezerve constituite din profitul net (1063, 1068);
  - cu profitul net, repartizat la fondul de participare la profit (112);
  - cu sumele rezultate din valorificarea materialelor obținute din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune, mai puțin cheltuielile efectuate şi impozitul pe profit (118);
  - cu profitul net realizat în exercițiul curent, repartizat pentru constituirea fondului pentru creşterea surselor proprii de finanțare (118);
  - cu sumele încasate din vânzarea mijloacelor fixe, mai puțin valoarea rămasă neamortizată şi impozitul pe profit (118);
  - cu dividendele datorate acționarilor sau asociaților, realizate în exercițiul curent (457);
  - cu sumele încasate din vânzarea activelor, mai puțin impozitul datorat, aferent vânzărilor de active, costul proiectelor de evaluare, precum şi valoarea rămasă neamortizată.

- ***Se creditează:***
  - cu profitul net realizat în exercițiul precedent, destinat repartizării (121) ;

- ***Soldul final:***
  - sold debitor reprezentând repartizările din profitul net, pe destinațiile stabilite .

Exemple:

1 - Reflectarea contabilă a profitului net, în sumă de 5.000.000 lei, realizat la sfârşitul exercițiului şi destinat majorării capitalului social.

Formula contabilă:

5.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	1012 - Capital subscris vărsat	5.000.000

2 - Reflectarea contabilă a constituirii rezervelor legale din profitul realizat în exercițiul curent, în sumă de 3.000.000 lei (se constituie pe baza profitului brut, dar se repartizează ca profit net).

Formula contabilă:

3.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	1061 - Rezerve legale	3.000.000

3 - Reflectarea contabilă a constituirii rezervelor statutare, în sumă de 2.000.000 lei, din profitul net al exercițiului curent, în baza hotărârii AGA .

Formula contabilă:

2.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	1063 - Rezerve statutare	2.000.000

4 - Reflectarea contabilă a constituirii altor rezerve, în sumă de 1.000.000 lei, din profitul net al exercițiului curent, în baza hotărârii AGA:

Formula contabilă:

1.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	1068 - Alte rezerve	1.000.000

5 - Reflectarea contabilă a constituirii fondului de participare la profit, în sumă de 4.000.000 lei, din profitul net al exercițiului curent, în baza hotărârii AGA.

Formula contabilă:

4.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	112 - Fond de participare la profit	4.000.000

6 - Reflectarea contabilă a constituirii altor fonduri, din profitul net al exercițiului curent, în sumă de 6.000.000 lei, pe baza hotărârii AGA.

Formula contabilă:

6.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	118 - Alte fonduri (analitic)	6.000.000

7 - Reflectarea contabilă a sumei de 8.000.000 lei, reprezentând dividendele acordate acționarilor, din profitul net al exercițiului curent, în baza hotărârii AGA.

Formula contabilă:

8.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	457 - Dividende de plată		8.000.000

8 - Reflectarea contabilă a profitului net realizat în sumă de 9.000.000 lei, realizat în exercițiul curent şi repartizat conform destinațiilor stabilite .

Formula contabilă:

9.000.000	121 - Profit şi pierdere	=	129 - Repartizarea profitului		9.000.000

9 - Pierderea contabilă înregistrată de societatea comercială în exercițiile precedente, în sumă de 5.000.000 lei, evidențiată în ***contul 107 – Rezultatul reportat***, poate fi acoperită din profitul net contabil, realizat în exercițiul curent, cu aprobarea AGA [13].

Formula contabilă:

5.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	107 - Rezultatul reportat		5.000.000

I .10. - Subvențiile pentru investiții

Subvențiile pentru investiții reprezintă sumele alocate de la bugetul de stat sau din alte ***surse nerambursabile***, primite din afară, de care beneficiază unitatea patrimonială (agentul economic), în vederea procurării sau producerii de echipamente, ori alte bunuri de natura imobilizărilor, pentru finanțarea unor activități pe termen lung, sau a altor cheltuieli de natura investițiilor.

În categoria subvențiilor pentru investiții se cuprinde şi valoarea bunurilor, de natura imobilizărilor, primite cu titlu gratuit (donații) sau constatate în plus, cu ocazia inventarierii.

Subvențiile se înregistrează la venituri excepționale, pe măsura amortizării bunurilor respective.

Subvențiile pentru investiții sunt considerate o componentă a capitalurilor proprii, fiind reflectate în pasivul bilanțului şi se transferă treptat asupra veniturilor, pe măsura amortizării imobilizărilor sau realizării investițiilor.

În cazul în care subvențiile pentru investiții au fost acordate pentru finanțarea unor imobilizări neamortizabile, cum sunt achizițiile de terenuri, de exemplu, cota anuală a subvenției se determină prin raportarea sumei subvențiilor la numărul de ani prevăzuți în contract, pentru realizarea scopului investiției.

---

[13] Conform O.M.F. nr. 314/5. 04. 1999

Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii se realizează cu ajutorul contului ***131 – Subvenţii pentru investiţii***, cont sintetic de gradul I , care se închide prin conturile de venituri, pe măsura amortizării bunurilor procurate sau produse pe seama acestora

Contul 131 - Subvenţii pentru investiţii:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea imobilizărilor necorporale primite cu titlu gratuit (205, 208);
  - cu valoarea terenurilor primite cu titlu gratuit (2111);
  - cu valoarea mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit (212);
  - cu valoarea subvenţiilor pentru investiţii, de primit (445);
  - cu valoarea subvenţiilor pentru investiţii primite (512).
- ***Se debitează:***
  - cu cota parte a subvenţiilor pentru investiţii, virată la venituri, respectiv, asupra rezultatului exerciţiului (7727).
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând subvenţiile pentru investiţii nevirate la rezultatul exerciţiului.

Exemple:

1. Un agent economic achiziţionează un mijloc fix, în valoare de 10.000.000 lei subvenţionat de la bugetul de stat cu 4.000.000 lei.

Durata normată de utilizare este de 5 ani.

Amortizarea este liniară.

Reflectarea contabilă a operaţiilor se realizează în felul următor:

a) - Reflectarea contabilă a achiziţionării de la furnizori a mijlocului fix, în sumă de 10.000.000 lei .

- Preţ achiziţie = 10.000.000 lei
- T.V.Ad = 22% = $\frac{10.000.000 \times 22}{100}$ = 2.200.000 lei

Total factură = 12.200.000 lei

Formula contabilă:

	%		=		
10.000.000	212 - Mijloace fixe			404 - Furnizori de imobilizări	12.200.000
2.200.000	4426 - TVAd				

b). - Reflectarea contabilă a plăţii furnizorului de imobilizări:

12.200.000	404 - Furnizori de imobilizări	=	5121 - Conturi la bănci în lei	12.200.000

c). - Reflectarea contabilă a subvenţiei de primit (4.000.000 lei).

Formula contabilă:

4.000.000	445 - Subvenţii	=	131 - Subvenţii pentru investiţii	4.000.000

d). - Reflectarea contabilă a încasării subvenţiei (4.000.000 lei).

Formula contabilă:

4.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	445 - Subvenţii	4.000.000

e). - Reflectarea contabilă a amortizării mijlocului fix, în primul an de funcţionare:
Calculul amortizării anuale a mijlocului fix:

$$A_a = \frac{V_i}{T}$$

în care:

A_a - amortizarea anuală;

V_i - valoarea contabilă de intrare în gestiune;

T - timpul în care urmează să se amortizeze mijlocul fix (durata normată de funcţionare).

Rezultă:

$$A_a = \frac{V_i}{T} = \frac{10.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 2.000.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă:

2.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	2.000.000

f). - Reflectarea contabilă a amortizării anuale subvenţionate.

- ***Calculul amortizării anuale subvenţionate***:

$$A_{as} = \frac{V_{is}}{T}$$

în care:

A_{as} - amortizarea anuală subvenţionată;
V_{is} - valoarea contabilă de intrare subvenţionată a mijlocului fix;
T - timpul sau durata normată de funcţionare a mijlocului fix.

Rezultă:

$$A_{as} = \frac{V_{is}}{T} = \frac{4.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 800.000 \text{ lei / an}$$

Formula contabilă:

800.000	131 - Subvenţii pentru investiţii	=	7727 - Subvenţii pentru investiţii virate la venituri		800.000

g). - Presupunem că după 3 ani, agentul economic vinde mijlocul fix, la un preţ negociat de 7.000.000 lei.

- Preţ de vânzare = 7.000.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{7.000.000 \times 22}{100}$ = 1.540.000 lei

Total factură de vânzare = 8.540.000 lei

Reflectarea contabilă a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

g_1 - Reflectarea contabilă a vânzării mijlocului fix:

8.540.000	461 - Debitori diverşi	=	%		
			7721 - Venituri din cedarea activelor		7.000.000
			4427 - TVAc		1.540.000

g_2 - Reflectarea contabilă a încasării contravalorii mijlocului fix, inclusiv TVA:

8.540.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	8.540.000

g_3 - Reflectarea contabilă a scoaterii din gestiune a mijlocului fix cedat

- valoarea contabilă de intrare = 10.000.000 lei
- valoarea amortizată (3 ani x 2.000.000 lei/an) = 6.000.000 lei
- valoarea neamortizată (2ani x 2.000.000 lei/an) = 4.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	212 - Mijloace fixe	10.000.000
6.000.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale			
4.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate			

g_4 - Reflectarea contabilă a părții subvenționată din valoarea mijlocului fix cedat:

- Total subvenție = 4.000.000 lei
- Subvenție amortizată (3 ani x 800.000) = 2.400.000 lei
- Subvenție neamortizată (2 ani x 800.000 lei) = 1.600.000 lei

Formula contabilă:

1.600.000	131 - Subvenții pentru investiții	=	7727 - Subvenții pentru investiții virate la venituri	1.600.000

h) - Regularizarea TVA privind achiziția şi vânzarea mijlocului fix:

- sold debitor TVAd = 2.200.000 lei
- sold creditor TVAc = 1.540.000 lei

TVAd > TVAc ⇒ TVAr = TVAd - TVAc = 2.200.000 - 1.540.000
= 660.000 lei

h_1 - Compensarea TVAc cu TVAd:

Formula contabilă:

1.540.000	4427 - TVAc	=	4426 - TVAd	1.540.000

h_2 - Reflectarea TVA de recuperat TVAr:

Formula contabilă:

660.000	4424 - TVAr	=	4426 - TVAd	660.000

h_3 - Reflectarea contabilă a recuperării efective a TVAr de la bugetul statului:

660.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	4424 - TVAr	660.000

2 - Un agent economic primeşte prin donație un program informatic, evaluat la 6.000.000 lei, amortizabil în 2 ani, conform metodei liniare.

Reflectarea contabilă a operațiilor se realizează în felul următor:

a) - Reflectarea contabilă a intrării programului, în gestiunea agentului economic, prin donație:

6.000.000	208 – Alte imobilizări necorporale	=	131 - Subvenții pentru investiții	6.000.000

b) - Reflectarea contabilă a amortizării programului informatic, în primul an de funcționare:

$$A_a = \frac{V_i}{T} = \frac{6.000.000}{2 \text{ ani}} = 3.000.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă:

3.000.000	6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2808 - Amortizarea altor imobilizări necorporale	3.000.000

a) - Reflectarea contabilă a trecerii subvenției pentru investiții, la venituri excepționale, la nivelul amortizării anuale:

$$A_{as} = \frac{V_{is}}{T} = \frac{6.000.000}{2 \text{ ani}} = 3.000.000 \text{ lei / an}$$

Formula contabilă:

3.000.000	131 – Subvenții pentru investiții	=	7727 - Subvenții pt. investiții virate la venituri	3.000.000

ATENTIE !

- Se subînțelege că formulele contabile se repetă identic şi în al doilea an, până la amortizarea completă.

1 - Atunci când subvențiile în lei sau în devize sunt virate direct în contul curent al agentului economic (ex. 3.000.000 lei), se face următoarea formulă contabilă:

3.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	131 - Subvenții pt. investiții	3.000.000

sau:

3.000.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	131 - Subvenții pentru investiții	3.000.000

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

2 - Reflectarea în contabilitate a plusului de mijloace fixe, în sumă de 5.000.000 lei, constatat cu ocazia inventarierii :

Formula contabilă:

5.000.000	212 – Mijloace fixe	=	131 - Subvenţii pt. investiţii	5.000.000

3 - Un agent economic primeşte o donaţie sub forma unui brevet de invenţie evaluat la 3.000.000 lei, amortizabil liniar în 3 ani.

a) - Înregistrarea în gestiune a donaţiei primite.

Formula contabilă:

3.000.000	205 – Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	131 - Subvenţii pt. investiţii	3.000.000

b) - Înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea brevetului de invenţie, în primul an de utilizare:

$$A_a = \frac{V_i}{T} = \frac{3.000.000}{3 \text{ ani}} = 1.000.000 \text{ lei / an}$$

Formula contabilă:

1.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2805 – Amortizarea concesiunilor brevetelor şi altor drepturi şi valori similare	1.000.000

c) - Înregistrarea virării cotei/părţi din subvenţie, aferentă primului an, la venituri, corespunzător amortizării incluse în costuri, în primul an.

$$A_{as} = \frac{V_{is}}{T} = \frac{3.000.000}{3 \text{ ani}} = 1.000.000 \text{ lei / an}$$

Formula contabilă:

1.000.000	131 - Subvenţii pentru investiţii	=	7727 - Subvenţii pt. investiţii virate la venituri	1.000.000

b) - După primul an, agentul economic vinde brevetul de invenţie la preţul negociat, de 4.000.000 lei, unui alt agent economic.

- preţ de vânzare negociat = 4.000.000 lei

- TVAc = 22 % = $\frac{4.000.000 \times 22}{100}$ = 880.000 lei

Total factură			=	**4.880.000 lei**	

d_1 - înregistrarea vânzării brevetului de invenţie:

Formula contabilă:

4.880.000	461 - Debitori diverşi		=	%	
				7721 - Venituri din cedarea activelor	4.000.000
				4427 - TVAc	880.000

d_2 - încasarea contravalorii brevetului de invenţie:

Formula contabilă:

4.880.000	5121 - Conturi la bănci în lei		=	461 - Debitori diverşi	4.880.000

d_3 - scăderea din gestiune a brevetului de invenţie cedat:

- valoarea contabilă de intrare = 3.000.000 lei
- valoarea amortizată (1 an x 1.000.000 lei) = 1.000.000 lei
- valoarea neamortizată (2 ani x 1.000.000 lei) = 2.000.000 lei

Formula contabilă:

		%	=	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	3.000.000
1.000.000	2805 - Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare				
2.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate				

d_4 - înregistrarea trecerii la venituri excepţionale a valorii rămase a brevetului de invenţie cedat, neamortizat, procurat pe seama subvenţiei (donaţiei):

Formula contabilă:

2.000.000	131 - Subvenţii pt. investiţii		=	7727 - Subvenţii pt. investiţii virate la venituri	2.000.000

I.11. - Provizioanele reglementate

Provizioanele reprezintă rezerve care se constituie în exerciţiile curente, pe seama cheltuielilor, cu scop de protecţie, având destinaţia acoperirii unor pierderi sau riscuri pe care şi le asumă agentul economic.

Provizioanele reglementate sunt considerate elemente ale capitalurilor proprii, constituite în baza unor prevederi legale, pe seama cheltuielilor, pentru acoperirea unor pierderi probabile previzibile.

Provizioanele reglementate se constituie:

- pentru acoperirea pierderilor datorate creşterii preţurilor la stocurile existente;
- pentru acoperirea diferenţelor nefavorabile de curs valutar;
- pentru acoperirea creşterii nivelului dobânzilor la împrumuturi;
- pentru amortizările derogatorii, respectiv calculul amortizării accelerate, degresive etc.

Înainte de a prezenta modul de evidenţă contabilă a provizioanelor, facem încă o dată precizarea că ***provizioanele*** nu reprezintă o cheltuială certă, ele constituindu-se pentru acoperirea ***unui eventual*** risc sau pierdere, însă este posibil ca în finalul exerciţiului temerea noastră să nu se adeverească şi tocmai de aceea conturile de provizioane au corespondent atât la conturile de venituri, cât şi la conturile de cheltuieli.

Rezultă deci că provizioanele sunt o ***cheltuială*** în momentul constituirii lor, însă ele devin ***venituri*** în măsura în care rămân fără obiect, respectiv, atunci când pierderea sau riscul nu se mai produce.

Provizioanele reglementate se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct, respectiv contul ***141 - Provizioane reglementate***, pe feluri de provizioane reglementate, stabilite potrivit dispoziţiilor legale, prevăzute expres în acest scop.

Facem precizarea că atât constituirea, cât şi diminuarea provizioanelor reglementate este stabilită prin acte normative (de aici şi denumirea de provizioane reglementate) şi ele sunt ***deductibile fiscal***.

Contul 141 - Provizioane reglementate:

- ***Conţinutul economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu provizioanele reglementate constituite sau suplimentate (6874);
- ***Se debitează:***
  - cu provizioanele reglementate diminuate sau anulate;
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând provizioanele reglementate constituite, ca sursă de finanţare a creşterilor de activ, a căror situaţie nu a fost stabilizată.

Contul ***141 - Provizioane reglementate*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri sau categorii de provizioane reglementate.

Exemple:

1. Un agent economic deține în stoc la sfârşitul exercițiului financiar curent materiale în valoare de 5.000.000 lei.

Având în vedere procesul inflaționist, agentul economic apreciază că prin creşterea prețurilor în exercițiul financiar următor stocul de materiale în cauză va putea fi achiziționat cu 6.000.000 lei.

Pentru acoperirea creşterii de prețuri, agentul economic poate constitui un provizion reglementat, pentru diferența de preț de 1.000.000 lei.

Reflectarea contabilă a acestui tip de operații se realizează în felul următor:

a) - constituirea provizionului, aferent creşterii de preț pentru stocurile de materiale, pe seama cheltuielilor, la sfârşitul exercițiului financiar curent.

Formula contabilă:

1.000.000	6874 - Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate	=	141 - Provizioane reglementate	1.000.000

b) - închiderea contului de cheltuieli excepționale cu provizioanele reglementate, la sfârşitul exercițiului financiar al constituirii provizionului.

Formula contabilă:

1.000.000	121 - Profit şi pierderi	=	6874 - Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate	1.000.000

c) - după stabilizarea situației, în exercițiul financiar următor, se procedează la anularea provizionului reglementat (indiferent de prețul de achiziție), prin trecerea acestuia la venituri excepționale.

Formula contabilă:

1.000.000	141 - Provizioane reglementate	=	7874 - Venituri excepționale din provizioane reglementate	1.000.000

d) - închiderea contului de venituri excepționale, la sfârşitul exercițiului financiar .

Formula contabilă:

1.000.000	7874 - Venituri excepționale din provizioane reglementate	=	121 - Profit şi pierderi	1.000.000

ATENȚIE !

- După cum se poate observa, provizioanele reglementate influențează rezultatul financiar, cu influență asupra impozitului pe profit, în sensul diminuării acestuia.

În realitate, avem de-a face cu ***un impozit pe profit amânat la plată***, deoarece provizionul va trece la venituri în exercițiul financiar următor.

2 - Un agent economic calculează provizioane pentru amortizări derogatorii, rezultate ca diferență dintre amortizarea degresivă şi cea liniară, a unui mijloc fix în următoarele condiții:

- Valoarea contabilă de intrare = 6.000.000 lei
- Data înregistrării în contabilitate = 01. 01. 1994
- Durata normată de funcționare a mijlocului fix = 5 ani

a) - Calculul amortizării liniare

$$A_a = V_i \times R_a$$

în care:

A_a = amortizarea anuală sau anuitatea amortizării;
V_i = valoarea contabilă de intrare;
R_a = rata anuală a amortizării sau cota medie anuală de amortizare.

$$R_a = \frac{100}{T}$$

în care:

R a - rata anuală de amortizare;
T- timpul sau durata normată de funcționare a mijlocului fix.

Rezultă:

$$R_a = \frac{100}{5} \times 100 = 20\ \%$$

Rezultă:

$$A_a = V_i \times R_a = 6.000.000 \times 20\ \% = \frac{6.000.000 \times 20}{100} = 1.200.000 \text{ lei/an}$$

b) - Calculul amortizării degresive în varianta AD_1 (fără influența uzurii morale)

Ca principiu, amortizarea degresivă în varianta AD_1 constă în multiplicarea ratei anuale liniare (amortizare liniară), cu un coeficient de 1,5, având în vedere că durata normată de utilizare este de 5 ani, până în anul de funcționare în care amortizarea anuală rezultată este

egală sau mai mică decât amortizarea anuală determinată prin raportul dintre valoarea rămasă de recuperat şi numărul de ani de funcţionare rămase.

Pentru înţelegerea problematicii expuse, construim următorul tabel:

- lei -

Anul	Valoarea contabilă de intrare (V_i)	Amortizarea liniară	Valoarea rămasă	Amortizarea degresivă AD_1
1994	6.000.000	1.200.000	6.000.000	1.800.000
1995	6.000.000	1.200.000	4.200.000	1.260.000
1996	6.000.000	1.200.000	2.940.000	980.000
1997	6.000.000	1.200.000	1.960.000	980.000
1998	6.000.000	1.200.000	980.000	980.000
Total	-	**6.000.000**	**0**	**6.000.000**

c) - determinarea amortizării derogatorii, care va căpăta forma provizioanelor reglementate, ca diferenţă între amortizarea degresivă (fiscală) şi amortizarea liniară (economică) a mijlocului fix.

- lei -

Anii	Amortizarea liniară	Amortizarea degresivă (AD_1)	Provizioane
1994	1.200.000	1.800.000	+ 600.000
1995	1.200.000	1.260.000	+ 60.000
1996	1.200.000	980.000	- 220.000
1997	1.200.000	980.000	- 220.000
1998	1.200.000	980.000	- 220.000

ATENŢIE!

- ***Amortizarea derogatorie*** trebuie comunicată organelor fiscale.

d) - înregistrarea amortizării economice (liniare) în primul an (1994).

Formula contabilă:

1.200.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	1.200.000

e) - constituirea provizionului reglementat, la sfârşitul primului exercițiu financiar (1994), pentru diferența dintre amortizarea fiscală şi cea liniară.

Formula contabilă:

600.000	6874 - Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate	=	141 - Provizioane reglementate	600.000

f) - închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul primului exercițiu financiar (1994).

Formula contabilă:

1.800.000	121 - Profit şi pierdere	=	%		
			6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	1.200.000
			6874 - Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate	600.000

g) - înregistrarea amortizării liniare (amortizării economice), în cel de-al doilea an de funcționare a mijlocului fix (1995):

Formula contabilă:

1.200.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	1.200.000

h) - înregistrarea majorării provizionului reglementat, pentru amortizarea derogatorie, la sfârşitul celui de-al doilea an de funcționare (1995):

Formula contabilă:

60.000	6874 - Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate	=	141 - Provizioane reglementate	60.000

i) - închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul celui de-al doilea exercițiu financiar (1995):

Formula contabilă:

1.260.000	121 - Profit şi pierdere		=	%	
		6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			1.200.000
		6874 - Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate			60.000

k) - înregistrarea amortizării economice (liniare), în cel de-al treilea an de funcționare (1996):

Formula contabilă:

1.200.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	1.200.000

l) - înregistrarea preluării la venituri a provizionului rămas fără obiect, în cel de-al treilea an de funcționare a mijlocului fix (1996):

Formula contabilă :

220.000	141 - Provizioane reglementate		=	7874 - Venituri excepționale din provizioane reglementate	220.000

m) - închiderea conturilor de cheltuieli, la sfârşitul celui de-al treilea exercițiu financiar (1996):

Formula contabilă:

1.200.000	121 - Profit şi pierdere		=	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	1.200.000

n) - închiderea conturilor de venituri, la sfârşitul celui de-al treilea exercițiu financiar (1996):

Formula contabilă:

220.000	7874 - Venituri excepționale din provizioane reglementate		=	121 - Profit şi pierdere	220.000

Pentru cel de-al patrulea şi al cincilea exercițiu financiar, respectiv pentru anii 1997 şi 1998, operaţiile şi înregistrările contabile sunt identice cu cele ale anului 1996 (al treilea exercițiu financiar), deoarece, atât amortizarea liniară (1.200.000 lei/an), cât şi amortizarea degresivă, respectiv provizionul (-220.000 lei/an) sunt identice şi se virează la venituri.

3 - Un agent economic angajează credite bancare în anul curent, a căror dobândă este de 5.000.000 lei, cu termen de rambursare în exercițiul financiar următor.

La sfârşitul anului curent, agentul economic estimează o creştere a dobânzii la 7.000.000 lei.

a). Pentru acoperirea creşterii dobânzilor la împrumutul existent, cu termen de rambursare în exercițiul viitor, agentul economic va constitui un provizion de 2.000.000 lei, reprezentând creşterea dobânzilor de la 5.000.000 lei , la 7.000.000 lei.

Formula contabilă:

2.000.000	6874 - Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate	=	141 - Provizioane reglementate	2.000.000

b). Închiderea contului de cheltuieli, la sfârşitul exercițiului financiar :

Formula contabilă:

2.000.000	121 - Profit şi pierderi	=	6874 - Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate	2.000.000

c). În exercițiul financiar următor, când are loc plata efectivă a dobânzii, indiferent de nivelul acesteia, se procedează la anularea provizionului constituit.

Formula contabilă:

2.000.000	141 - Provizioane reglementate	=	7874 - Venituri excepționale din provizioane reglementate	2.000.000

d). Închiderea conturilor de venituri, în exercițiul financiar următor:

Formula contabilă:

2.000.000	7874 - Venituri excepționale din provizioane reglementate	=	121 - Profit şi pierderi	2.000.000

I.12. - Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli sunt constituite pentru acoperirea unor pierderi sau cheltuieli viitoare şi se constituie, de regulă, la finele exercițiului financiar, pentru acele elemente de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă, ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare, cum sunt:

1 – litigiile, amenzile şi penalitățile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte;
2 – cheltuielile legate de activitatea service, în perioada de garanție şi alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
3 – cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciții financiare cum sunt:
- cheltuielile cu reparațiile capitale, eşalonate potrivit programului, pe mai multe perioade de gestiune;
- alte cheltuieli la unitățile sezoniere şi parțial sezoniere;

4 – pierderi latente, aferente unor datorii pe termen lung, în devize;
5 – alte provizioane, specifice anumitor sectoare de activitate.

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli sunt elemente reversibile, fiind echivalentul unor datorii probabile, generatoare de pierderi sau cheltuieli suplimentare şi care nu modifică valoarea elementelor de activ la care se referă.

Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli se ține pe categorii, în funcție de natura şi scopul sau obiectul pentru care au fost constituite, îmbrăcând forma cheltuielilor de exploatare, financiare sau excepționale, în funcție de caz.

La finele fiecărui exercițiu financiar, provizioanele constituite la sfârşitul anului precedent sau în cursul anului se analizează şi se regularizează astfel:

a) - Prin debitul contului de cheltuieli , în cazul majorării provizionului;

b) - Prin creditul contului de venituri, când provizionul trebuie diminuat sau anulat, respectiv, atunci când acesta devine, total sau parțial, fără obiect;

c) - Când are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă, conturile de provizioane constituite anterior se închid prin creditul conturilor de venituri şi concomitent, cheltuielile şi pierderile respective, în raport de natura lor, se înregistrează în conturile corespunzătoare.

Evidența contabilă a provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli se realizează cu ajutorul contului ***151 – Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli***, cont sintetic de gradul I , care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- contul 1511 - Provizioane pentru litigii;
- contul 1512 - Provizioane pentru garanții acordate clienților;
- contul 1513 - Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții;
- contul 1514 - Provizioane pentru pierderi din schimb valutar;
- contul 1518 - Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.

Contul 151 - Provizioane pentru riscuri și cheltuieli:

- ***Conținutul economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea provizioanelor constituite pentru riscuri şi cheltuieli, după natura, scopul şi obiectivul pentru care au fost constituite, respectiv pentru activități (cheltuieli) de exploatare, financiare sau excepționale (681, 686, 687).
- ***Se debitează:***
  - cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli, de asemenea, pe tipuri de activități (cheltuieli) respectiv, de exploatare, financiare sau excepționale (781, 786, 787).
- ***Soldul final:***
  - soldul final al contului este creditor şi reprezintă provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli constituite.

Având în vedere faptul că acest cont nu este funcțional, vom analiza fiecare tip de provizion în parte.

I.12.1 - Provizioanele pentru litigii

Se constituie la sfârşitul exercițiului financiar, pentru litigiile aflate în curs de judecată şi se mențin până la soluționarea definitivă a litigiului.

În situația în care litigiul este rezolvat favorabil, provizioanele constituite se anulează, prin includerea lor la venituri.

Facem mențiunea că mărimea provizionului pentru litigii include, atât suma aflată în litigiu, cât şi cheltuielile de judecată şi alte cheltuieli colaterale procesului.

Evidența contabilă a provizioanelor pentru litigii se realizează cu ajutorul contului ***1511 - Provizioane pentru litigii***, cont sintetic de gradul II.

Contul 1511 - Provizioane pentru litigii:

- ***Conținutul economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu provizioanele constituite pentru litigii (6812);
  - cu majorarea provizioanelor pentru litigii (6812).

- ***Se debitează:***
  - cu anularea provizioanelor pentru litigii, prin trecerea lor la venituri (7812);
  - cu diminuarea provizioanelor pentru litigii şi trecerea lor la venituri (7812).

- ***Sold final:***
  - sold final creditor, reprezentând provizioanele constituite pentru litigii . ***Contul 1511 - Provizioane pentru litigii***, se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de litigii.

Exemple:

1 - Un agent economic furnizor de bunuri economice, se află în litigiu cu un client, pentru suma de 3.000.000 lei.

Într-o ***formă simplificată***, rezolvarea acestei situații din punct de vedere contabil presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - La sfârşitul exercițiului financiar în care s-a consemnat litigiul (de exemplu, anul 1998), se constituie un provizion pentru suma aflată în litigiu.

Formula contabilă:

3.000.000	6812 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1511 - Provizioane pentru litigii	3.000.000

b) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul exercițiului financiar 1998:

Formula contabilă:

3.000.000	121 - Profit şi pierderi	=	6812 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	3.000.000

c) - Dacă în cursul anului 1999 litigiul este câştigat, se procedează la anularea provizionului, prin trecerea acestuia la venituri.

Formula contabilă:

3.000.000	1511 - Provizioane pentru litigii	=	7812 - Venituri din provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	3.000.000

Abordarea aceleiaşi probleme, într-o ***formă complexă,*** presupune parcurgerea următoarelor etape:

A – Determinarea taxei pe valoarea adăugată inclusă în suma aflată în litigiu (3.000.000 lei).

$$\text{Preț fără TVA} = \frac{3.000.000}{100 + 22} \times 100 = \frac{3.000.000}{122} \times 100 = 2.459.016 \text{ lei}$$

TVAc = 3.000.000 - 2.459.016 = 540.984 lei

în care:

TVAc – taxa pe valoarea adăugată colectată.

B - Reflectarea contabilă a constituirii provizionului pentru litigii la sfârşitul exercițiului financiar 1998.

Formula contabilă:

2.459.016	6812 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1511 - Provizioane pentru litigii	2.459.016

Concomitent cu această înregistrare se reflectă contabil trecerea sumei în litigiu, de la contul ***411 - Clienți***, la contul ***416 - Clienți incerți***.

Formula contabilă:

3.000.000	416 - Clienți incerți	=	411 - Clienți	3.000.000

C - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul exercițiului financiar 1998.

Formula contabilă:

2.459.016	121 - Profit şi pierderi	=	6812 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	2.459.016

D - Pierderea litigiului în exercițiul financiar 1999 se reflectă în contabilitate, astfel:

Formula contabilă:

	%	=	416 - Clienți incerți	3.000.000
2.459.016	654 - Pierderi din creanțe			
540.984	4427 - TVAc			

E - Câştigarea litigiului în exercițiul financiar 1999 presupune anularea provizionului constituit în acest sens prin trecerea acestuia la venituri.

Formula contabilă:

2.459.016	1511 - Provizioane pentru litigii	=	7812 - Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	2.459.016

Concomitent se face şi înregistrarea:

3.000.000	411 - Clienți	=	416 - Clienți incerți	3.000.000

F - Reflectarea contabilă a încasării clientului:

3.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	411 - Clienți	3.000.000

G - Reflectarea contabilă a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

2.459.016	7812 - Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	121 - Profit şi pierderi	2.459.016

Având în vedere că litigiile presupun, de regulă, cheltuieli de judecată, reflectarea contabilă a acestora (de exemplu 500.000 lei), se reflectă astfel:

500.000	668 - Alte cheltuieli financiare	=	5311 - Casa în lei	500.000

sau:

500.000	668 - Alte cheltuieli financiare	=	5121 - Conturi la bănci în lei	500.000

Recuperarea de la clienți a cheltuielilor de judecată se reflectă în contabilitate astfel:

500.000	5311 - Casa în lei	=	768 - Alte venituri financiare	500.000

I.12.2 - Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor (garanţii de bună execuţie)

Executarea de produse, lucrări sau servicii în favoarea clienţilor presupune acordarea din partea furnizorului a unor ***garanţii de bună execuţie***, conform unor clauze prevăzute în contract.

În acest sens, agentul economic furnizor sau prestator îşi poate constitui provizioane, pentru cheltuielile ce se vor efectua în cursul perioadei de garanţie prevăzută în contract.

Provizioanele pentru garanţii acordate clienţilor se constituie lunar, numai pentru produsele, lucrările sau serviciile executate în cursul lunii respective, în limita cotelor (procentelor) prevăzute în contract, dar nu mai mult decât cota medie prevăzută în contract (cota medie realizată în exerciţiul financiar precedent).

Determinarea cheltuielilor cu provizioanele pentru garanţii acordate clienţilor se face în baza următoarei relaţii de calcul:

$$CH_p = V_r \times K$$

în care:

CH_p - cheltuielile cu provizioanele pentru garanţii acordate clienţilor;
V_r - veniturile realizate din vânzarea produselor, lucrărilor sau prestărilor; de servicii pentru care s-au acordat garanţii;
K - cota prevăzută în contract.

Determinarea cotei medii se realizează în baza următoarei relaţii de calcul:

$$K_m = \frac{CH_g}{V_g}$$

în care:

K_m - cota medie de cheltuieli realizată în exerciţiul financiar precedent ;
CH_g - cheltuieli efectuate în perioada de garanţie pentru reparaţii, remedieri, înlocuiri etc.;
V_g - veniturile realizate din vânzarea produselor, lucrărilor şi serviciilor prestate, pentru care s-au acordat garanţii conform contractului.

ATENŢIE !

- În cazul în care cota medie nu poate fi determinată, din lipsa cheltuielilor specifice în exerciţiul financiar precedent, provizioanele pentru garanţii acordate clienţilor în exerciţiul curent se constituie la nivelul cheltuielilor efective, dar nu mai mult decât cota prevăzută în contract.

Evidența contabilă a provizioanelor pentru garanții acordate clienților se realizează cu ajutorul ***contului 1512 - Provizioane pentru garanții acordate clienților*** , cont sintetic de gradul II.

Contul 1512 - Provizioane pentru garantii acordate clientilor:

- ***Conținutul economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu provizioanele constituite pentru garanții de bună execuție la produsele, lucrările şi serviciile prestate, prevăzute cu termen de garanție, conform contractelor încheiate (6812).
- ***Se debitează:***
  - cu anularea sau diminuarea provizioanelor pentru garanții de bună execuție, după remedierea, repararea, înlocuirea bunurilor în termenul de garanție sau la sfârşitul perioadei de garanție.
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând provizioanele constituite pentru garanții acordate clienților.

Contul ***1512 - Provizioane pentru garanții acordate clienților*** se poate dezvolta pe conturi analitice, pe tipuri de obiective pentru care s-au constituit provizioane.

Exemple:

1 - Un agent economic livrează bunuri unui client, în cursul lunii septembrie 1999, cu termen de garanție în perioadele următoare, pentru care se constituie, conform cotelor de cheltuieli prevăzute în contractul de livrare, un provizion în sumă de 5.000.000 lei.

În perioada de garanție, agentul economic furnizor efectuează cheltuieli cu reparații, printr-o unitate specializată, în sumă de 2.000.000 lei, exclusiv TVA.

Reflectarea contabilă a acestor operații se realizează astfel:

a) - Constituirea provizionului pentru garanții acordate clienților:

5.000.000	6812 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1512 - Provizioane pt. garanții acordate clienților		5.000.000

b) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 - Profit şi pierderi	=	6812 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli		5.000.000

c) - Reflectarea contabilă a cheltuielilor cu reparaţiile efectuate în perioada de garanţie, conform facturii unităţii de service:

- Total reparaţii = 2.000.000 lei
- TVAd = 22 % = $\frac{2.000.000 \times 22}{100}$ = 440.000 lei

Total factură = 2.440.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	2.440.000
2.000.000	628 - Alte cheltuieli cu servicii executate de terţi			
440.000	4426 - TVAd			

d) - Reluarea provizionului, respectiv trecerea acestuia la venituri după expirarea perioadei de garanţie.

Formula contabilă:

5.000.000	1512 - Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor	=	7812 - Venituri din provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	5.000.000

e)- Închiderea contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

5.000.000	7812 - Venituri din provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	121 - Profit şi pierderi	5.000.000

ATENŢIE !

- Sumele constituind provizioanele sunt relative, deoarece cheltuielile efective efectuate în cursul perioadei de garanţie pot fi mai mari sau mai mici, cu influenţe directe favorabile sau nefavorabile asupra rezultatului financiar.

I.12.3 - Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii

O categorie importantă de provizioane este cea referitoare la cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii financiare, de regulă cheltuieli mari, cum ar fi cele cu reparaţiile capitale, care nu permit suportarea lor, într-un singur exerciţiu financiar.

În acest sens, cheltuielile cu reparaţiile capitale sau alte cheltuieli de aceeaşi natură pot fi programate pe mai multe exerciţii financiare, agentul economic având posibilitatea să constituie anticipat provizioane, care să fie suportate în mai multe exerciţii financiare.

Facem menţiunea că cheltuielile efective cu reparaţiile se reflectă separat pe tipuri de cheltuieli, urmând ca provizioanele constituite să se anuleze după efectuarea reparaţiilor.

Evidenţa contabilă a provizioanelor pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii se realizează cu ajutorul contului ***1513 - Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii***, cont sintetic de gradul II.

Contul 1513 - Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii:

- ***Conţinutul economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu provizioanele pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii, constituite de agentul economic (6812).
- ***Se debitează:***
  - cu provizioanele pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii , anulate prin trecerea lor la venituri (7812).
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând provizioanele constituite pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii.

Contul ***1513 - Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii*** se poate dezvolta pe conturi analitice, în funcţie de obiectivele pentru care se constituie provizioanele.

Exemple:

1 - Un agent economic are prevăzut în Programul de reparaţii capitale, pentru un mijloc fix, suma de 5.000.000 lei, reparaţiile fiind programate peste 5 ani.

În acest sens, agentul economic îşi va constitui anual un provizion de 1.000.000 lei.

Reparaţia capitală este efectuată la termenul programat, însă valoarea reală a lucrărilor a fost de 7.000.000 lei, excluzând TVA.

Reflectarea contabilă a acestor reparaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea contabilă a constituirii provizioanelor pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii financiare, în sumă de 5.000.000 lei, la sfârşitul primului exerciţiu financiar.

Formula contabilă:

1.000.000	6812 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1513 - Provizioane pt. cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii	1.000.000	

a) - Închiderea contului de cheltuieli cu provizionul constituit, la sfârşitul primului exerciţiu financiar.

Formula contabilă:

1.000.000	121 - Profit şi pierderi	=	6812 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	1.000.000

Notă:

Aceste formule contabile (a, b) se repetă pe parcursul celor 5 ani, până la limita sumei de 5.000.000 lei.

b) - Dacă reparaţiile capitale, în sumă efectivă de 7.000.000 lei, sunt realizate în regie proprie (conform anexei de cheltuieli), se fac următoarele înregistrări contabile:

- cheltuieli cu materiale consumabile = 5.000.000 lei
- cheltuieli cu remuneraţiile personalului = 2.000.000 lei

Total cheltuieli = 7.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	601 - Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 - Materiale consumabile	5.000.000

Respectiv:

2.000.000	641 - Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	=	421 - Personal remuneraţii datorate	2.000.000

c) - Dacă reparaţia capitală a fost realizată de către un terţ prestator de servicii, se face următoarea înregistrare contabilă:

- cheltuieli cu servicii executate de terţi = 7.000.000 lei
- TVAd = 22 % = $\frac{7.000.000 \times 22}{100}$ = 1.540.000 lei

Total factură furnizor de servicii = 8.540.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	8.540.000
7.000.000	628 - Alte cheltuieli cu servicii executate de terţi			
1.540.000	4426 - TVAd			

e) - Anularea provizionului constituit, după efectuarea reparației capitale, prin trecerea acestuia la venituri:

Formula contabilă:

5.000.000	1513 - Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii	=	7812 - Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	5.000.000

f) - Închiderea contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	7812 - Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli		121 - Profit şi pierderi	5.000.000

ATENȚIE!

- Reamintim faptul că cheltuielile efective sunt, de regulă, mai mari sau mai mici decât provizionul constituit, afectând ca atare rezultatul financiar.

I.12.4 - Provizioane pentru pierderi din schimb valutar

Reprezintă acele provizioane pe care le poate constitui agentul economic, pentru pierderile din diferențele de curs valutar.

După cum se cunoaşte, agenții economici angrenați în activități de comerț exterior, cooperare economică internațională şi transfer internațional de tehnologie efectuează operații în devize (valută), care, potrivit legii contabilității, trebuie transformate şi reflectate contabil şi în lei, conform raportului de schimb, respectiv, cursului valutar.

De regulă, între momentul intrării în patrimoniu a unei obligații sau creanțe în valută şi cel al plății obligației sau încasării creanței, apar diferențe de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, care se înregistrează la închiderea exercițiului financiar, în conturile de diferențe de conversie, respectiv:

- contul ***476 - Diferențe de conversie - activ***, pentru diferențele de curs valutar nefavorabile;

- contul *477 - **Diferențe de conversie – pasiv***, pentru diferențele de curs valutar favorabile.

Pentru ***pierderea netă*** din diferențele de curs valutar, calculată ca o diferență între soldul debitor al contului *476 - **Diferențe de conversie – activ*** şi soldul creditor al contului *477 - **Diferențe de conversie – pasiv***, agentul economic poate constitui, la sfârşitul exercițiului financiar, un provizion cu pierderea înregistrată.

În exercițiul financiar următor, provizioanele pentru pierderi din diferențele de curs valutar se anulează, prin trecerea acestora la venituri, pe măsura stingerii datoriilor şi creanțelor în valută.

Facem mențiunea că provizioanele constituite la nivelul pierderii nete sunt deductibile fiscal.

Evidența contabilă a provizioanelor pentru pierderi din schimb valutar se realizează cu ajutorul contului *1514 - **Provizioane pentru pierderi din schimb valutar***, cont sintetic de gradul II.

Contul 1514 - Provizioane pentru pierderi din schimb valutar:

- ***Conținutul economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu provizioanele reprezentând pierderile nete din schimb valutar constituite (6862);
  - cu majorările provizioanelor din schimb valutar (6862).
- ***Se debitează:***
  - cu anularea provizioanelor pentru pierderi din schimb valutar, prin trecerea acestora la venituri (7862);
  - cu diminuarea provizioanelor pentru pierderi din schimb valutar (7862).
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând provizioanele constituite pentru pierderi din schimb valutar.

Exemple:

1 - Un agent economic înregistrează la data de 4 august 1998 următoarea situație:

- creanțe clienți externi = 2000 $ x 16.000 lei/$ = 32.000.000 lei
- obligații furnizori externi = 6000 $ x 16.000 lei/$ = 96.000.000 lei

La 31 decembrie 1998, ***cursul valutar*** este de 16.500 lei/$.

În exercițiul financiar 1999, agentul economic efectuează următoarele operații:

- Încasări creanțe clienți externi la cursul valutar de 17.000 lei/$ = 2.000 $ x 17.000 lei/$ = 34.000.000 lei
- Plăți furnizori externi, la cursul de 17.000 lei/$ = 3.000 $ x 17.000 lei/$ = 51.000.000 lei

La sfârşitul exerciţiului financiar 1999, ***cursul valutar*** este de 17.500 lei /$.
Reflectarea contabilă a acestor operaţii, presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea contabilă, la sfârşitul exerciţiului financiar 1998, a diferenţelor de conversie – pasiv (diferenţe favorabile):

- Creanţe externe la data de 04.08.1998 = 2.000 $ x 16.000 lei / $ = 32.000.000 lei
- Creanţe externe la data de 31.12.1998 = 2.000 $ x 16.500 lei / $ = 33.000.000 lei

Diferenţe de conversie-pasiv (favorabile)= 33.000.000 - 32.000.000 = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

1.000.000	411 - Clienţi	=	477 - Diferenţe de conversie - pasiv	1.000.000

b) - Reflectarea contabilă la sfârşitul exerciţiului financiar 1998 a diferenţelor de conversie – activ (nefavorabile):

- Obligaţii furnizori externi la 04.08.1998 = 6.000 $ x 16.000 lei/$ = 96.000.000 lei
- Obligaţii furnizori externi la data de 31.12.1998 = 6.000 $ x 16.500 lei/$ = 99.000.000 lei

Diferenţe de conversie – activ (nefavorabile) = 99.000.000 - 96.000.000 = 3.000.000 lei

Formula contabilă:

3.000.000	476 - Diferenţe de conversie - activ		401 - Furnizori	3.000.000

c) - Reflectarea contabilă a constituirii provizionului pentru pierderi din schimb valutar, reprezentând pierderea netă, calculată ca diferenţă dintre soldul debitor al contului ***476 - Diferenţe de conversie – activ*** (diferenţe nefavorabile) şi soldul creditor al contului ***477 - Diferenţe de conversie – pasiv*** (diferenţe favorabile):

- Sold debitor, cont 476 – Diferenţe de conversie – activ = 3.000.000 lei
- Sold creditor, cont 477 - Diferenţe de conversie – pasiv = 1.000.000 lei

Pierdere netă = 3.000.000 - 1.000.000 = 2.000.000 lei

Cu suma reprezentând pierderea netă (2.000.000 lei) se constituie la 31.12.1998 provizionul pentru pierderi din schimb valutar.

Formula contabilă:

2.000.000	6862 - Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1514 - Provizioane pt. pierderi schimb valutar	2.000.000

d) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli la sfârşitul exercițiului financiar 1998:

Formula contabilă:

2.000.000	121 - Profit şi pierdere	=	6862 - Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	2.000.000

e) - Reflectarea contabilă a anulării diferențelor de conversie – pasiv (favorabile), în exercițiul financiar 1999 (sumele se trec în roşu):

Formula contabilă:

1.000.000	411 - Clienți	=	477 - Diferențe de conversie - pasiv	1.000.000
(în roşu)				(în roşu)

f) - Reflectarea contabilă a anulării diferențelor de conversie – activ (nefavorabile), în exercițiul financiar 1999 (sumele se scriu în roşu):

Formula contabilă:

3.000.000	476 - Diferențe de conversie - activ	=	401 - Furnizori	3.000.000
(în roşu)				(în roşu)

b) - Reflectarea contabilă a încasării creanței externe, în exercițiul financiar 1999.

- Creanțe externe la 04.08.1998 = 2.000 $ x 16.000 lei / $ = 32.000.000 lei
- Creanțe externe exercițiul financiar 1999 = 2.000 $ x 17.000 lei / $ = = 34.000.000 lei

Diferențe favorabile de curs valutar = 34.000.000 - 32.000.000 = 2.000.000 lei

Formula contabilă:

34.000.000	5124 - Conturi la bănci în devize	=	%	
			411 - Clienți	32.000.000
			765 - Venituri din diferențe de curs valutar	2.000.000

h) - Reflectarea contabilă a plăţii obligaţiilor externe, în limita a 3.000 $, în exerciţiul financiar 1999:

- Total obligaţii furnizori externi la 04. 08. 1999 = 6.000 $ x 16.000 lei/$ = = 96.000.000 lei
  - din care urmează a fi plătite în anul 1999 obligaţii în sumă de 3.000 $, respectiv: 3.000 $ x 16.000 lei / $ = 48.000.000 lei;

- Obligaţii furnizori externi, achitate în exerciţiul financiar 1999 =3.000$ x 17.000 lei/$ = 51.000.000 lei;

Diferenţe nefavorabile de curs valutar = 51.000.000 - 48.000.000 = 3.000.000 lei;

Formula contabilă:

	%		=	5124 - Conturi la	51.000.000
48.000.000	401 - Furnizori			bănci în devize	
3.000.000	665 - Cheltuieli din diferenţe de curs valutar				

i) - Reflectarea contabilă la sfârşitul anului 1999 a diferenţei de conversie – activ, aferentă obligaţiei de plată rămasă neachitată către furnizorii externi, în sumă de 3.000 $ (în cursul anului 1999, din totalul obligaţiei de 6.000 $, s-au achitat numai 3.000 $).

- Valoarea obligaţiei către furnizorii externi la data de 04.08.1999 = = 3.000 $ x 16.000 lei/$ = 48.000.000 lei;
- Valoarea obligaţiei către furnizorii externi, la data de 31.12.1999 (cursul valutar este de 17.500 lei/$) = 3.000 $ x 17.500 lei/$ = 52.500.000 lei;

Diferenţe de conversie – activ (nefavorabile) = 52.500.000 - 48.000.000 = 4.500.000 lei

Formula contabilă:

4.500.000	476 - Diferenţe de conversie - activ		=	401 - Furnizori	4.500.000

k) - Reflectarea contabilă a constituirii provizionului pentru pierderi din schimb valutar, la sfârşitul exerciţiului financiar 1999 (31.12.1999).

- Sold debitor, cont ***476 – Diferenţe de conversie – activ*** (diferenţe nefavorabile) = 4.500.000 lei.
- Sold creditor, cont ***477 - Diferenţe de conversie – pasiv*** (favorabile) = s0

- Pierdere netă = 4.500.000 - 0 = 4.500.000 lei
- Provizioane reportate din exercițiul financiar 1998 = 2.000.000 lei

Majorarea provizionului, la sfârşitul exercițiului financiar 1999 =
= 4.500.000 - 2.000.000 = 2.500.000 lei

Formula contabilă:

2.500.000	6862 - Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1514 – Provizioane pentru pierderi din schimb valutar	2.500.000

l) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli la sfârşitul exercițiului financiar 1999.

Formula contabilă:

2.500.000	121 - Profit şi pierdere	=	6862 - Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	2.500.000

ATENȚIE!

1 – Dacă provizionul aferent exercițiului financiar 1999 ar fi fost mai mic decât cel constituit la sfârşitul exercițiului financiar 1998, se va proceda la diminuarea provizionului cu diferența dintre pierderea netă din 1998 şi cea din 1999.

De exemplu, dacă am presupune că această diferență ar fi fost de 1.000.000 lei, se întocmea următoarea formulă contabilă:

1.000.000	1514 – Provizioane pentru pierderi din schimb valutar	=	7862 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	1.000.000

2 – Conturile ***401 – Furnizori*** şi ***411 – Clienți***, utilizate în acest paragraf, reprezintă de fapt „Furnizori externi“, respectiv „Clienți externi“ şi ca atare trebuie folosite dezvoltări analitice ale celor două conturi.

3 – În conformitate cu noul Plan de conturi general, aprobat experimental în baza OMF nr. 403/1999, contul 1514 – provizioane pentru pierderi de schimb valutar este eliminat.

I.12.5 - Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

Având în vedere unul din principalele principii ale metodei contabilității, respectiv, principiul prudenței, agentul economic poate constitui provizioane necesare finanțării riscurilor şi cheltuielilor, pe care procese economice trecute, prezente sau viitoare le pot genera.

În acest sens, legiuitorul a creat un cont de provizioane distinct, pentru riscurile şi cheltuielile necuprinse în categoriile de provizioane studiate până în prezent (obligații față de bugetul centralizat al statului, obligații față de personal etc.).

Evidența contabilă a acestor provizioane se realizează cu ajutorul contului ***1518 - Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli***, cont sintetic de gradul II.

Facem mențiunea că provizioanele înregistrate în acest cont ***nu sunt deductibile fiscal***, ele anulându-se sau diminuându-se, pe măsura dispariției obiectului pentru care s-au constituit, în exercițiul financiar următor.

Contul 1518 - Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli:

- ***Conținutul economic:***
  - cont de capitaluri proprii;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu constituirea altor provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (6812, 6862, 6872);
  - cu majorarea altor provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (6812, 6862, 6872);
- ***Se debitează:***
  - cu anularea altor provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, atunci când rămân fără obiect, prin trecerea acestora la venituri (7812, 7862, 7872);
  - cu diminuarea altor provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, când nivelul acestora se reduce, prin trecerea corespunzătoare la venituri (7812, 7862, 7872);
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli constituite.

Contul 1518 - Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de obiective.

Exemple:

1 - Un agent economic constituie la sfârşitul anului 1998 un provizion de 3.000.000 lei, pentru eventuale majorări de impozite în anul 1999 (facem mențiunea că aceste provizioane nu sunt deductibile fiscal):

a) - Reflectarea contabilă a constituirii provizionului, la închiderea exercițiului financiar 1998:

Formula contabilă:

3.000.000	6812 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1518 - Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	3.000.000

b) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli la sfârşitul perioadei de gestiune (exercițiului financiar).

Formula contabilă:

3.000.000	121 - Profit şi pierdere	=	6812 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	3.000.000

c) - Reflectarea contabilă a anulării provizionului în exercițiul financiar 1999, ca urmare a rămânerii acestuia fără obiect, prin trecerea la venituri.

Formula contabilă:

3.000.000	1518 - Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	7812 - Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	3.000.000

d) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune.

Formula contabilă:

3.000.000	7812 - Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	121 - Profit şi pierderi	3.000.000

I.13. - Împrumuturi şi datorii asimilate

Împrumuturile şi datoriile asimilate sunt capitaluri străine de finanțare, însă având în vedere perioada de timp foarte mare (peste un an de zile), cât aceste fonduri străine participă la finanțarea circuitului economic al agentului economic, unele din aceste fonduri se adaugă capitalurilor proprii, formând împreună ***capitalul permanent***:

$$CP = C_p + DTLM$$

în care:

CP - capitalul permanent al agentului economic;
C_p - capitalurile proprii (surse proprii);
DTLM - datorii pe termen lung şi mediu (peste un an).

Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate acestora se ţine pe următoarele categorii:

- împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni;
- creditele bancare pe termen lung şi mediu;
- datorii legate de participaţii;
- alte împrumuturi şi datorii asimilate;
- dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate;
- prime privind rambursarea obligaţiunilor.

Împrumuturile şi datoriile asimilate sunt purtătoare de dobânzi, fiind reflectate în pasivul bilanţului.

I.13.1.- Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni şi primele de rambursare a acestora

Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, cunoscute şi sub denumirea de ***împrumuturi obligatare*** sau ***credite obligatare***, ocupă un loc important în structura financiară a capitalurilor deţinute de un agent economic, sumele obţinute din emisiunea şi vânzarea de obligaţiuni fiind utilizate, cu prioritate, pentru satisfacerea nevoilor de investiţii ale agentului economic.

Obligaţiunile reprezintă titluri de credit negociabile, emise, de regulă, de către societăţile comerciale pe acţiuni, constituind în totalitatea lor, un împrumut colectiv acordat societăţii de către o masă de creditori, persoane fizice sau juridice, pe termen lung.

Persoanele fizice sau juridice care cumpără obligaţiuni devin creditorii societăţii, beneficiind de la aceasta de un venit sub formă de ***dobândă***.

Obligaţiunile pot fi emise de către agenţii economici, până la limita de 3/4 din capitalul social subscris vărsat, înscris în ultimul bilanţ contabil.

Obligaţiunile se emit şi se pun în vânzare conform ***prospectului de emisiune,*** autentificat şi înregistrat la Registrul comerţului, iar ***valoarea nominală*** a unei obligaţiuni, conform reglementărilor actuale (Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată), nu poate fi mai mică de 25.000 lei.

Vânzarea obligaţiunilor se poate face direct de agenţii economici sau prin intermediul unor instituţii financiar – bancare.

Obligaţiunile, privite ca ***titluri de valoare,*** prezintă următoarele caracteristici:

- număr de ordine;
- valoare nominală;
- valoare de emisie;
- valoare de rambursare;
- primă de rambursare;
- termene de plată;
- modul în care se achită dobânda;
- condiţiile de rambursare;
- garanţii pentru obligatari;
- emitentul obligaţiunii;
- raţiunea sau scopul emisiunii de obligaţiuni;
- capitalul social şi sediul emitentului etc.

Dintre aceste caracteristici vom insista asupra următoarelor aspecte:

- ***Valoarea nominală*** este cea indicată prin titlul de credit folosit ca obligațiune şi reprezintă raportul dintre capitalul împrumutat şi numărul de obligațiuni emise.

Aşa cum s-a precizat, valoarea nominală a unei obligațiuni nu poate fi mai mică decât limita legală (25.000 lei, în prezent), în funcție de aceasta calculându-se şi dobânda.

- ***Valoarea de emisie*** este valoarea la care obligațiunea este vândută (emisă) şi poate fi egală cu valoarea nominală, mai mare, sau inferioară valorii nominale, atunci când din valoarea nominală se scade prima de rambursare, cu ocazia emisiunii de obligațiuni.

- ***Valoarea de rambursare*** este valoarea pe care agentul economic se obligă să o achite la termenul de scadență, atunci când se răscumpără obligațiunea.

- ***Primele de rambursare*** reprezintă diferența dintre valoarea de rambursare a obligațiunii (mai mare) şi valoarea ei nominală (mai mică).

- ***Dobânzile obligațiunilor*** reprezintă prețul creditului obținut prin emisiunea de obligațiuni şi se manifestă într-o mare diversitate, respectiv:
  - dobândă exprimată printr-o rată invariabilă, progresivă, sau care se indexează pe diferite baze;
  - dobândă însoțită de o primă de subscriere, care se determină ca o diferență între valoarea nominală a obligațiunii şi prețul de subscriere;
  - dobândă cu primă de rambursare, care se determină ca o diferență între suma rambursată (mai mare) şi valoarea nominală a obligațiunii (mai mică);
  - dobândă mărită cu câştiguri (tip loterie), prin tragere la sorți.

Plata împrumutului din emisiuni de obligațiuni este garantată, iar durata împrumutului poate fi pe termen mediu sau lung.

Rambursarea sumelor subscrise de către persoanele fizice sau juridice obligatare (cei care au cumpărat obligațiuni) se poate realiza în următoarele moduri:
- prin anuități constante;
- prin anuități regresive;
- prin răscumpărare la bursă;
- prin răscumpărare anticipată, dacă această posibilitate a fost prevăzută în prospectul de emisiune;
- prin conversia obligațiunilor în acțiuni, dacă această posibilitate a fost prevăzută în prospectul de emisiune.

ATENȚIE !

- ***Anuitatea*** reprezintă o sumă de bani plătită anual, pe o anumită perioadă de timp, pe baze legale, de către un debitor, în vederea rambursării unui împrumut.

De regulă, anuitatea cuprinde, atât suma de bani ce trebuie restituită în anul respectiv, cât şi dobânzile aferente.

Din punctul de vedere al personalizării lor, obligaţiunile se pot grupa în două mari categorii:

- obligaţiuni la purtător;
- obligaţiuni nominative.

Pe plan internaţional, principalele tipuri de obligaţiuni sunt:

- obligaţiunile convertibile în acţiuni;
- obligaţiunile indexate (dobânda şi/sau preţul de rambursare variază în funcţie de un anumit indice luat ca bază de indexare);
- obligaţiuni participative (partea variabilă a sumei ce revine obligaţiunilor se plăteşte în funcţie de rezultatele firmei emitente);
- obligaţiuni samurai, utilizate pe piaţa japoneză, exprimate în yeni (moneda naţională japoneză);
- obligaţiuni yankee, utilizate pe piaţa SUA, exprimate în dolari.

Pe piaţa de capital românească, principalele tipuri de obligaţiuni pe care le pot emite agenţii economici sunt:

- obligaţiuni ordinare (la purtător);
- obligaţiuni cu primă;
- obligaţiuni cu câştiguri prin tragere la sorţi (loterie).

Evidenţa contabilă a împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

- contul ***161 - Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni;***
- contul ***168 - Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate***, cu dezvoltarea analitică de gradul II, contul ***1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni;***
- contul ***169 - Prime privind rambursarea obligaţiunilor:***

<u>Contul 161 - Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni:</u>

- ***Conţinutul economic:***
  - cont de capitaluri străine (surse împrumutate);
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu împrumuturile obţinute la valoarea de emisie, pentru obligaţiunile fără primă de rambursare vândute (461);
  - cu împrumuturile obţinute la valoarea de rambursare, pentru obligaţiunile vândute cu primă de rambursare (461, 169);
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate de agentul economic emitent, anulate (505);
  - cu împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, rambursate (5121, 5311, 5124, 5314);

- cu diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma lichidării împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni, exprimate în devize (765);
- cu diferențele favorabile calculate ca diferență între prețul pieței şi valoarea nominală a obligațiunilor răscumpărate şi anulate (764);
- cu convertirea obligațiunilor în acțiuni subscrise de asociați sau acționari, cu diferențe de preț favorabile (456, 7728).

- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând împrumuturile din emisiuni de obligațiuni nerambursate.

Contul 161 - Împrumuturi din emisiuni de obligatiuni se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de obligațiuni şi persoane fizice şi juridice obligatare.

Contul 168 - Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate:

- ***Conținutul economic:***
  - cont de capitaluri străine (surse atrase), care ține evidența dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, creditelor bancare pe termen lung şi mediu, datoriilor legate de participații, precum şi celor aferente altor împrumuturi şi altor datorii asimilate;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate (666);
- ***Se debitează:***
  - cu suma dobânzilor plătite (451, 512, 531);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma lichidării împrumuturilor şi datoriilor asimilate, în devize (765) ;
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând dobânzile datorate şi neplătite.

Contul 168 - Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate, cont sintetic de gradul I, se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- contul 1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni;
- contul 1682 - Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu;
- contul 1686 - Dobânzi aferente datoriilor legate de participații;
- contul 1687 - Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate.

Contul 1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligatiuni:

- ***Conținutul economic:***
  - cont de capitaluri străine (surse atrase);
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;

- ***Se creditează:***
  - cu valoarea dobânzilor datorate cumpărătorilor de obligaţiuni (obligatarilor), fără primă de rambursare (666);
- ***Se debitează:***
  - cu dobânzile plătite în numerar, cumpărătorilor de obligaţiuni fără primă de rambursare (5311, 5314);
  - cu dobânzile plătite prin conturile bancare, cumpărătorilor de obligaţiuni, fără primă de rambursare (5121, 5124);
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând dobânzile neplătite.

· **Contul 1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni** se poate dezvolta pe conturi analitice, pe obligatari.

Contul 169 - Prime privind rambursarea obligaţiunilor:

- ***Conţinutul economic:***
  - cont rectificativ al capitalurilor străine (surse atrase);
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu suma primelor de rambursare aferentă împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni (161);
- ***Se creditează:***
  - cu suma primelor de rambursare plătite (amortizate), trecute la cheltuieli financiare (6868);
- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea primelor de rambursare neplătite (neamortizate).

Contul 169 - Prime privind rambursarea obligaţiunilor se poate dezvolta pe conturi analitice, în funcţie de necesităţi.

Exemple:

1 - Un agent economic cu un capital social de 50.000.000 lei emite obligaţiuni în limita legală de 3/4 din capitalul social subscris vărsat, respectiv, obligaţiuni în sumă de 37.500.000 lei, în număr de 1.500 obligaţiuni, cu valoarea nominală de 25.000 lei, cu o dobândă de 35%, împrumutul urmând a fi rambursat peste un an.

Rezultă:

- Nr. de obligaţiuni = 1.500
- Valoarea nominală = 1.500 oblig. x 25.000 lei = 50.000.000 lei
- Valoarea de emisie = 1.500 oblig. x 25.000 lei = 50.000.000 lei
- Dobânda = 35 % $= \frac{50.000.000 \times 35}{100} = 17.500.000$ lei

Reflectarea contabilă a acestor operaţiuni presupune parcurgerea următoarelor etape :

a) - Reflectarea contabilă a emisiunii de obligaţiuni, conform prospectului de emisiune, şi subscrierea din partea cumpărătorilor de obligaţiuni.

Formula contabilă:

50.000.000	461 - Debitori diverşi	=	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni		50.000.000

b) - Reflectarea contabilă a încasării efective a valorii obligaţiunilor emise:

- Reflectarea contabilă a încasării în numerar a valorii obligaţiunilor:

Formula contabilă:

50.000.000	5311 - Casa în lei	=	461 - Debitori diverşi		50.000.000

- Reflectarea contabilă a încasării prin contul curent a valorii obligaţiunilor, conform extrasului de cont:

Formula contabilă:

50.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi		50.000.000

c) - Reflectarea contabilă a obligaţiei de plată a dobânzii, în exerciţiul financiar curent:

Formula contabilă:

17.500.0	666 - Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 – Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni		17.500.000

d) - Reflectarea contabilă a plăţii dobânzii aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni, în exerciţiul financiar următor:

Formula contabilă:

17.500.000	1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni	=	5311 - Casa în lei		17.500.000

sau:

17.500.000	1681- Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni	=	5121 - Conturi la bănci în lei		17.500.000

e) - Reflectarea contabilă a rambursării împrumutului la termenul de scadenţă:

Formula contabilă:

50.000.000	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	=	5311 - Casa în lei	50.000.000

sau:

50.000.000	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	=	5121 - Conturi la bănci în lei	50.000.000

1 - Un agent economic cu un capital social de 50.000.000 lei emite obligaţiuni în limita legală de 3/4 din capitalul social subscris vărsat, respectiv, obligaţiuni în valoare nominală de 37.500.000 lei, la preţul de emisiune de 30.000.000 lei, diferenţa de 7.500.000 lei reprezentând prima de emisiune, respectiv:

- Valoarea nominală = 1.500 obligaţiuni x 25.000 lei / ob. = 37.500.000 lei
- Valoarea de emisie = 1.500 obligaţiuni x 20.000 lei / ob. = 30.000.000 lei

Prima de emisiune = Valoarea nominală - Valoarea de emisie

(P_e) (V_n) (V_e)

= 37.500.000 - 30.000.000 = 7.500.000 lei

Respectiv:

$$P_e = V_n - V_e$$

Prima de emisiune = 1.500 obligaţiuni x 5.000 lei primă de emisiune = 7.500.000 lei

Reflectarea contabilă a acestor operaţiuni se realizează astfel:

a) - Reflectarea contabilă a emisiunii de obligaţiuni cu primă de emisiune, conform prospectului de emisiune:

Formula contabilă:

	%	=	161 - Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	37.500.000
30.000.000	461 - Debitori diverşi			
7.500.000	169 - Prime privind rambursarea obligaţiunilor			

a) - Reflectarea contabilă a încasării contravalorii obligaţiunilor, conform chitanţelor şi registrului de casă sau extrasului de cont :

Formula contabilă:

30.000.000	5311 - Casa în lei	=	461 - Debitori diverşi	30.000.000

sau:

30.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	30.000.000

b) - Reflectarea contabilă a rambursării la scadență a împrumutului din emisiunea de obligațiuni, incluzând şi prima de rambursare.

Reflectarea contabilă se poate realiza în două variante, astfel :

- **Varianta I:**

Formula contabilă:

37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiune de obligațiuni	=	5311 - Casa în lei	37.500.000

sau:

37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiune de obligațiuni	=	5121 - Conturi la bănci în lei	37.500.000

- **Varianta II:**

- răscumpărarea obligațiunilor la scadență.

Formula contabilă:

37.500.000	505 - Obligațiuni emise şi răscumpărate	=	5311 - Casa în lei	37.500.000

- anularea obligațiunilor răscumpărate.

Formula contabilă:

37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiune de obligațiuni	=	505 - Obligațiuni emise şi răscumpărate	37.500.000

c) - Reflectarea contabilă a amortizării primelor de emisiune.

Formula contabilă:

7.500.000	6868 - Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	=	169 - Prime privind rambursarea obligațiunilor	7.500.000

d) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune.

Formula contabilă:

7.500.00	121 - Profit şi pierderi	=	6868 - Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	7.500.000

3 - Un agent economic cu un capital social de 50.000.000 lei emite obligaţiuni, în limita legală de 3 / 4 din capitalul social subscris vărsat, respectiv, obligaţiuni la valoarea de emisie de 37.500.000 lei, valoarea nominală fiind de 30.000.000 lei, diferenţa de 7.500.000 lei reprezentând prima de emisiune.

Rezultă:

$$P_e = V_e - V_n$$

în care:

P_e = prima de emisiune;
V_e = . valoarea de emisiune;
V_n = valoarea nominală.

Rezultă:

V_e = 1.500 obligaţiuni x 25.000 lei/ob. = 37.500.000 lei
V_n = 1.500 obligaţiuni x 20.000 lei /ob. = 30.000.000 lei

$P_e = V_e - V_n$ = 37.500.000 lei - 30.000.000 lei = 7.500.000 lei

Reflectarea contabilă a acestor operaţiuni se realizează astfel:

a) - Reflectarea contabilă a emisiunii de obligaţiuni cu primă.

Formula contabilă:

	%	=	161 - Împrumuturi din	37.500.000
30.000.000	461 - Debitori diverşi		emisiunea de obligaţiuni	
7.500.000	169 - Prime privind rambursarea obligaţiunilor			

b) - Reflectarea contabilă a încasării contravalorii obligaţiunilor vândute.

- Reflectarea contabilă a încasării sumelor în numerar.

Formula contabilă:

37.500.000	5311 - Casa în lei	=	461 - Debitori diverşi	37.500.000

- Reflectarea contabilă a încasării sumelor prin contul bancar.

Formula contabilă:

37.500.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	37.500.000

c) - Reflectarea contabilă a rambursării la termenul de scadență a împrumutului din emisiuni de obligațiuni, inclusiv primele de emisiune:

- **Varianta I:**

Formula contabilă:

37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	5311 - Casa în lei	37.500.000

sau:

37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	5121 - Conturi la bănci în lei	37.500.000

- **Varianta II:**

- răscumpărarea obligațiunilor la scadență:

Formula contabilă:

37.500.000	505 - Obligațiuni emise şi răscumpărate	=	5311 - Casa în lei	37.500.000

sau

37.500.000	505 - Obligațiuni emise şi răscumpărate	=	5121 - Conturi la bănci în lei	37.500.000

- anularea obligațiunilor răscumpărate:

37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	505 - Obligațiuni emise şi răscumpărate	37.500.000

d) - Reflectarea contabilă a includerii pe cheltuieli (amortizării) a primelor de emisiune:

Formula contabilă:

7.500.000	6868 - Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	=	169 - Prime privind rambursarea obligațiunilor	7.500.000

e) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

7.500.000	121 - Profit şi pierdere	=	6868 - Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	7.500.000

4 - Un agent economic cu un capital social de 50.000.000 lei emite obligaţiuni cu câştiguri (obligaţiuni cu loterie), în limita legală de 3/4 din capitalul social, respectiv, obligaţiuni cu valoare nominală şi de emisie de 37.500.000 lei, care se răscumpără înainte de termenul de scadenţă cu suma de 40.000.000 lei, prin tragere la sorţi, acordându-se un câştig de 5.000.000 lei.

Rezultă:

- valoarea nominală = 37.500.000 lei
- valoarea de emisiune = 37.500.000 lei
- valoarea de rambursare înainte de scadenţă = 40.000.000 lei
- câştiguri prin tragerela sorţi = 5.000.000 lei

Reflectarea contabilă a acestor operaţii se realizează astfel:

a) - Reflectarea contabilă a emisiunii de obligaţiuni cu câştiguri:

Formula contabilă:

37.500.000	461 - Debitori diverşi	=	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	37.500.000

a) - Reflectarea contabilă a vânzării obligaţiunilor şi încasării contravalorii lor:

Formula contabilă:

37.500.000	5311 - Casa în lei	=	461 - Debitori diverşi	37.500.000

sau:

37.500.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	37.500.000

c) - Reflectarea contabilă a răscumpărării obligaţiunilor înainte de termen:

- **Varianta I:**

Formula contabilă:

	%	=	5311 - Casa în lei	40.000.000
37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni			
2.500.000	664 - Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate			

sau:

		%				
37.500.000	161	- Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	=	5121	- Conturi la bănci în lei	40.000.000
2.500.000	664	- Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate				

- ***Varianta II:***

- răscumpărarea obligaţiunilor

40.000.000	505	- Obligaţiuni emise şi răscumpărate	=	5311	- Casa în lei	40.000.000

- anularea obligaţiunilor răscumpărate

		%				
37.500.000	161	- Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	=	505	- Obligaţiuni emise şi răscumpărate	40.000.000
2.500.000	6728	- Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital				

d) - Reflectarea contabilă a plăţii câştigului în urma loteriei:

Formula contabilă:

5.000.000	668	- Alte cheltuieli financiare	=	5311	- Casa în lei	5.000.000

sau:

5.000.000	668	- Alte cheltuieli financiare	=	5121	- Conturi la bănci în lei	5.000.000

e) - Reflectarea contabilă a închiderii conturilor de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

7.500.000	121	- Profit şi pierdere	=	%		
				6728	- Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital	2.500.000
				668	- Alte cheltuieli financiare	5.000.000

5 - Un agent economic emite, în condiţiile stabilite de lege, obligaţiuni la valoarea nominală de 37.500.000 lei, urmând a fi răscumpărate înainte de termenul de scadenţă, la valoarea de rambursare de 35.000.000 lei . Dobânda calculată până la termenul de răscumpărare este de 5.000.000 lei.

Rezultă:

- valoarea nominală = 37.500.000 lei
- valoarea de emisie = 37.500.000 lei
- valoarea de rambursare înainte de termen = 35.000.000 lei
- dobândă = 5.000.000 lei

Reflectarea contabilă a acestor operaţiuni se realizează astfel:

a) - Reflectarea contabilă a emisiunii şi subscrierii de obligaţiuni:

Formula contabilă:

37.500.000	461 - Debitori diverşi	=	161 - Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	37.500.000

b) - Reflectarea încasării contravalorii obligaţiunilor în numerar sau prin contul curent:

Formula contabilă:

37.500.000	5311 - Casa în lei	=	461 - Debitori diverşi	37.500.000

sau:

37.500.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	37.500.000

c) - Reflectarea contabilă a răscumpărării obligaţiunilor:

- **Varianta I:**

Formula contabilă:

37.500.000	161 - Împrumuturi emisiuni de obligaţiuni	=	%	
			5311 - Casa în lei	35.000.000
			7728 - Alte venituri excepţionale din operaţii de capital	2.500.000

sau:

37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	=	%	
			5121 - Conturi la bănci în lei	35.000.000
			7728 - Alte venituri excepţionale din operaţii de capital	2.500.000

- ***Varianta II:***

- Reflectarea contabilă a răscumpărării obligațiunilor:

Formula contabilă:

35.000.000	505 - Obligațiuni emise şi răscumpărate	=	5311 - Casa în lei	35.000.000

sau:

35.000.000	505 - Obligațiuni emise şi răscumpărate	=	5121 - Conturi la bănci în lei	35.000.000

- reflectarea contabilă a anulării obligațiunilor emise şi răscumpărate :

Formula contabilă:

37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	%	
			505 - Obligațiuni emise şi răscumpărate	35.000.000
			7728 - Alte venituri excepționale din operații de capital	2.500.000

ATENȚIE !

- Considerăm că Varianta II este mai plauzibilă.

De asemenea, facem mențiunea că unii autori şi specialişti în contabilitate consideră că în locul conturilor 6728 – Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital şi 7728 - Alte venituri excepționale din operații de capital, ar trebui folosite conturile:

664- - Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate

şi

764 - Venituri din titluri de plasament

d) - Reflectarea contabilă a obligației de plată a dobânzii pentru obligațiunile emise şi răscumpărate:

Formula contabilă:

5.000.000	666 - Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	5.000.000

e) - Reflectarea contabilă a plăţii dobânzilor:

Formula contabilă:

5.000.000	1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni	=	5311 - Casa în lei	5.000.000

sau:

5.000.000	1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni	=	5121 - Conturi la bănci în lei	5.000.000

6 - Un agent economic cu un capital social de 50.000.000 lei emite obligaţiuni în limita legală de 3/4 din capitalul social subscris vărsat, respectiv, obligaţiuni în sumă de 37.500.000 lei, în număr de 1.500 obligaţiuni cu valoarea nominală de 25.000 lei / obligaţiunea.

Conform hotărârii AGA şi prospectului de emisiune, agentul economic doreşte ca, la termenul de scadenţă, obligaţiunile să fie convertite în 1.750 de acţiuni, cu valoarea nominală de 20.000 lei/acţiunea (35.000.000 lei), diferenţa de 2.500.000 lei reprezentând prima de emisiune.

Rezultă:

- valoarea nominală a obligaţiunilor = 1.500 obligaţiuni x 25.000 lei/obligaţiunea = 37.500.000 lei;
- valoarea de emisie a obligaţiunilor = 37.500.000 lei;
- valoarea de rambursare, convertibilă în acţiuni = 35.000.000 lei.

- valoarea nominală a acţiunilor = 1.750 acţiuni x 20.000 lei acţiunea = 35.000.000 lei;
- valoarea de emisie a acţiunilor = 37.500.000 lei.

Prima de emisiune = 37.500.000 - 35.000.000 = 2.500.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţiuni se realizează astfel :

a) - Reflectarea contabilă a emisiunii de obligaţiuni conform prospectului de emisiune şi subscrierea lor:

Formula contabilă:

37.500.000	461 - Debitori diverşi	=	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	37.500.000

b) - Reflectarea contabilă a încasării contravalorii obligațiunilor emise, conform chitanțelor şi registrului de casă sau a extrasului de cont:

- încasarea în numerar:

37.500.000	5311 - Casa în lei	=	461 - Debitori diverşi	37.500.000

- încasarea prin bancă:

37.500.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	37.500.000

c) - Restituirea împrumutului prin convertirea obligațiunilor în acțiuni:

37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (analitic)	=	% 1012 - Capital subscris vărsat 1041 - Prime de emisiune sau de aport (analitic)	 35.000.000 2.500.000

7 - Un agent economic , cu un capital social de 50.000.000 lei, emite obligațiuni în limita legală de 3/4 din capitalul social subscris vărsat, respectiv, obligațiuni în sumă de 37.500.000 lei, la valoarea nominală de 25.000 lei obligațiunea, cu o dobândă anuală de 60 % şi termen de rambursare în trei ani.

Rezultă:

- valoarea nominală = 1.500 obligațiuni x 25.000 lei/ob. = 37.500.000 lei
- valoarea de emisie = 37.500.000 lei

$$\text{dobânda totală} = \frac{S \times d \times T}{100} = \frac{37.500.000 \times 60 \times 3}{100} = 67.500.000 \text{ lei}$$

$$\text{dobânda anuală} = \frac{67.500.000}{3 \text{ ani}} = 22.500.000 \text{ lei}$$

Reflectarea contabilă a acestei operații se realizează astfel:

a) - Reflectarea contabilă a emisiunii de obligațiuni conform prospectului de emisiune şi subscrierea acestora:

Formula contabilă:

37.500.000	461 - Debitori diverşi	=	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	37.500.000

b)- Reflectarea contabilă a încasării contravalorii obligațiunilor:

- încasarea în numerar:

37.500.000	5311 - Casa în lei	=	461 - Debitori diverşi	37.500.000

- încasarea prin bancă:

37.500.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	37.500.000

c) - Reflectarea contabilă a restituirii împrumutului obligator, la termenul de scadență:

Formula contabilă:

37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	5311 - Casa în lei	37.500.000

sau:

37.500.000	161 - Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	5121 - Conturi la bănci în lei	37.500.000

d) - Reflectarea contabilă a obligației de achitare a dobânzii pentru împrumutul din emisiuni de obligațiuni.

Formula contabilă:

67.500.000	666 - Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	67.500.000

e) - Reflectarea contabilă a plății dobânzii, conform cupoanelor de dobânzi.

Formula contabilă:

67.500.000	1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	=	5311 - Casa în lei	67.500.000

sau:

67.500.000	1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	=	5121 - Conturi la bănci în lei	67.500.000

f) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

67.500.000	121 - Profit şi pierdere	666 - Cheltuieli privind dobânzile	67.500.000

În situațiile în care rambursarea împrumutului din emisiuni de obligațiuni se face eşalonat, pe parcursul celor trei ani, se folosesc metode matematice de determinare a anuităților (sume care include, atât creditul de rambursat anual, cât şi dobânzile aferente, ***bazate pe factorul de actualizare***.

Relația de calcul este următoarea:

$$S_a = \sum_{i=1}^{n} S_c \times \frac{d(1+d)^n}{(1+d)^n - 1}$$

în care:

S_a - suma totală a anuităților;
S_c - suma împrumutată sau valoarea creditului din emisiuni de obligațiuni;
d - rata dobânzii;
n - durata împrumutului, exprimat în ani.

Desigur, calculul anuităților se poate face într-o ***formulă constantă*** sau într-o ***formulă variabilă***, când an de an se recalculează anuitatea, în baza sumelor rămase de plătit.

În cazul exemplului nostru, calculul anuităților se determină astfel:

$$S_a = \sum_{i=1}^{n} S_c \times \frac{d(1+d)^n}{(1+d)^n - 1} = \sum_{i=1}^{3} 37.500.000 \times \frac{0.6(1+0.6)^3}{(1+0.6)^3 - 1} = \sum_{i=1}^{3} 26.551.425 \text{ lei}$$

Din calculele efectuate rezultă că anuitatea este de 26.551.425 lei .

Dacă din această sumă scădem rata împrumutului şi putem determina partea corespunzătoare dobânzii.

Rezultă:

$$\text{Rata împrumutului} = \frac{37.500.000}{3 \text{ ani}} = 12.500.000$$

Dobânda anuală = 26.551.425 - 12.500.000 = 14.051.425 lei

Cunoscând anuitatea, adică suma care urmează a fi plătită anual obligatarilor şi care cuprinde, atât rata împrumutului, cât şi dobânda, se întocmeşte ***Planul de amortizare a împrumutului***, care cuprinde la rândul său anii luați în calcul, mărimea anuității, dobânda, rata împrumutului şi soldul rămas – datorat la început de an.

Pe baza planului de amortizare, anual, până la lichidarea împrumutului, se face următoarea înregistrare contabilă:

		%	=	5121	- Conturi la	26.551.425
12.500.000	161	- Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni			bănci în lei sau (5311 - Casa în lei)	
14.051.425	1681	- Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni				

ATENTIE!

În conformitate cu noul Plan de conturi general, aprobat în baza OMF nr. 403/1999, contul ***161 – Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni*** se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- Contul 1614 – Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni de stat;
- Contul 1615 – Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci;
- Contul 1617 – Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat.

I.14 - Creditele bancare pe termen lung şi mediu

În vederea completării disponibilităţilor financiare de care au nevoie, agenţii economici îşi pot asigura o parte a capitalului necesar pe calea împrumuturilor pe termen lung (cu termen de rambursare peste 5 ani) şi a celor pe termen mediu (cu termen de rambursare între 1 şi 5 ani), de la instituţii financiar – bancare specializate.

De regulă, creditele bancare pe termen lung şi mediu se obţin de la bănci şi alte instituţii specializate, în scopul finanţării investiţiilor.

Principalele elemente care caracterizează obţinerea creditelor pe termen lung şi mediu sunt:

- durata creditului (termenul de scadenţă);
- dobânda (preţul creditului);
- garanţiile pentru acordarea creditelor;
- formele de rambursare;
- moneda în care se contractează (în lei sau în devize);
- măsurile care trebuie luate în ceea ce priveşte eventualele diferenţe de conversie etc.

Spre deosebire de creditele bancare pe termen scurt (până la 1 an), care contribuie la realizarea gestiunii trezoreriei agentului economic, creditele bancare pe termen lung şi mediu reprezintă o sursă de finanţare a activelor patrimoniale cu caracter durabil (imobilizări),

formând împreună cu capitalurile proprii ale agentului economic, ***capitalurile permanente*** ale acestuia, respectiv:

$$C_p + DTLM = CP$$

în care:

C p - capitalurile proprii (surse proprii);

DTLM - datoriile pe termen lung şi mediu (capitaluri străine cu termen de rambursare mai mare de 1 an), care includ pe lângă creditele bancare pe termen lung şi mediu şi alte împrumuturi şi datorii asimilate, cu termen de rambursare mai mare de un an;

CP - capitalul permanent.

Creditele bancare pe termen lung şi mediu sunt purtătoare de dobânzi, reprezentând preţul creditului pentru agenţii economici (cheltuieli), o formă de venit pentru deţinătorul capitalului financiar, respectiv instituţiile financiar-bancare.

Dobânzile se înregistrează în evidenţa contabilă, ca cheltuieli financiare (cheltuieli cu dobânzile) şi pot fi determinate în baza următoarelor relaţii de calcul:

1 - ***Formula de determinare a dobânzilor calculate în ani:***

$$D = \frac{S \times d \times T}{100}$$

în care:

D – dobânda aferentă sumei împrumutate;

d - rata sau procentul dobânzii;

T - timpul, exprimat în ani.

2 - ***Formula de determinare a dobânzii, calculată în luni calendaristice:***

$$D = \frac{S \times d \times L}{12 \times 100}$$

în care:

D - dobânda aferentă sumei împrumutate;

d - rata sau procentul dobânzii;

L - numărul de luni luate în calculul dobânzii;

(12) - reprezintă cele 12 luni ale anului.

3 - ***Formula de determinare a dobânzii calculate în zile calendaristice:***

$$D = \frac{S \times d \times Z}{360 \times 100}$$

în care:

D	-	dobânda aferentă sumei împrumutate;
d	-	rata sau procentul dobânzii;
Z	-	numărul de zile luate în calculul dobânzii;
(360)	-	numărul mediu de zile calendaristice ale unui an.

4 - *Formula de calcul al dobânzii capitalizate (dobânda compusă sau "dobânda la dobândă").*

$$D = S(1+d)^n - S$$

în care:

D – dobânda capitalizată (dobânda compusă);
S – suma depusă la instituţiile financiar-bancare de către proprietarul capitalului;
d – procentul sau rata dobânzii (coeficient de actualizare);
n – numărul de unităţi de timp luate în calculul dobânzii capitalizate (ani, luni şi chiar zile).

În practica economică, creditele bancare pe termen lung şi mediu se obţin de către agenţii economici, în anumite condiţii de garanţii şi de dobânzi practicate de către instituţiile financiar – bancare, care depind în special de următorii factori de influenţă:

- conjunctura de pe piaţa financiară;
- - situaţia economico – financiară a agentului economic care apelează la credite;
- rezultatele negocierilor cu instituţiile financiar-bancare pentru obţinerea creditului etc.

În majoritatea cazurilor, plata dobânzilor se poate face anual, semestrial, trimestrial sau lunar, mărimea împrumutului scăzând pe măsura rambursării acestuia.

De regulă, ***termenele de rambursare*** se negociază, ele fiind adaptate posibilităţilor financiare ale agenţilor economici, pe baza unor ***planuri de amortizare a creditului şi dobânzilor corespunzătoare***, în tranşe egale, progresive sau degresive.

Ca şi în cazul împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni cu rambursare eşalonată, şi în cazul creditelor pe termen lung şi mediu, cu termene de rambursare eşalonate, se utilizează metodele matematice de amortizare a creditului şi dobânzilor, bazate pe ***factorul de actualizare***, situaţie în care rata împrumutului şi dobânzile corespunzătoare îmbracă forma unor anuităţi variabile sau constante.

Determinarea anuităţilor totale se realizează în baza următoarei relaţii de calcul:

$$S_a = \sum_{i=1}^{n} S_c \times \frac{d(1+d)^n}{(1+d)^n - 1}$$

în care:

S_a - suma totală a anuităților;
S_o - suma împrumutată;
d - procentul sau rata dobânzii;
n - numărul de ani (anuități) luați în calcul.

Planul de amortizare a creditului se prezintă în felul următor:

Anii	Sold datorat la începutul anului	Anuitatea	Dobânda anuală	Rata anuală a împrumutului	Sold rămas datorat la sfârşitul anului
(0)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1 2 3 . . . n		(2) = (3) + (4)			
TOTAL					

Evidența contabilă a creditelor bancare pe termen lung şi mediu se realizează cu ajutorul contului ***162 - Credite bancare pe termen lung şi mediu***, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- Contul ***1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu***
- Contul ***1622 - Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadență***
- Contul ***1623 - Credite externe guvernamentale***
- Contul ***1624 - Credite externe garantate de stat***
- Contul ***1625 - Credite externe garantate de bănci***
- Contul ***1626 - Credite de la trezoreria statului***

Contul 162 - Credite bancare pe termen lung şi mediu:

- ***Conținutul economic:***
  - cont de capitaluri străine (surse împrumutate);
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu suma creditelor pe termen lung şi mediu primite (401, 404, 512);
  - cu reluarea sumelor înregistrate ca diferențe favorabile de curs valutar, la închiderea exercițiului anterior (477);

- cu diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor exprimate în devize, ca urmare a creşterii cursului valutar (476).

- ***Se debitează:***
  - cu suma creditelor pe termen lung şi mediu rambursate (512);
  - cu reluarea sumelor înregistrate ca diferențe nefavorabile de curs valutar, la închiderea exercițiului anterior (476);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma scăderii cursului valutar al împrumuturilor pe termen lung şi mediu, exprimate în devize, la închiderea exercițiului (477);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma lichidării împrumuturilor în devize (765);
  - cu creditele pe termen lung şi mediu nerambursate la scadență (1622).
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând creditele pe termen lung şi mediu nerambursate.

Contul 1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu:

- ***Conținutul economic:***
  - cont de capitaluri străine (surse împrumutate);
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu creditele pe termen lung şi mediu primite prin conturile bancare în lei şi în devize (5121, 5124);
  - cu plata furnizorilor, pe seama creditului primit pe termen lung şi mediu (401, 404);
  - cu diferențele nefavorabile de curs valutar, la închiderea exercițiului, aferente creditelor în devize, ca urmare a creşterii cursului valutar (476);
  - la începutul exercițiului financiar următor, cu diferențele nefavorabile de curs valutar, în roşu (476);
- ***Se debitează:***
  - cu rambursarea creditelor bancare pe termen lung şi mediu rambursate (5121, 5124);
  - cu trecerea la restanțe, a creditelor pe termen lung şi mediu nerambursate la scadență (1622);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, pentru creditele pe termen lung şi mediu, exprimate în devize, la închiderea exercițiului financiar (477);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, ***în roşu***, la începutul exercițiului financiar următor (477);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma rambursării împrumuturilor în devize (765);

- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând creditele pe termen lung şi mediu nerambursate.

ATENȚIE !

- Cu excepția contului ***1622 - Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadență***, toate celelalte conturi sintetice de gradul II, reprezentând dezvoltări ale contului ***162 - Credite bancare pe termen lung şi mediu***, funcționează asemănător contului ***1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu***.

Contul 1622 - Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadență:

- ***Conținutul economic:***
  - cont de capitaluri străine (surse împrumutate);
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu creditele bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la termenul de scadență (1621, 1623, 1624, 1625, 1626);
  - cu diferențele nefavorabile de curs valutar, la închiderea exercițiului financiar, aferente datoriilor în devize (476);
  - cu diferențele nefavorabile de curs valutar, înregistrate ***în roşu*** la începutul exercițiului financiar următor (476).
- ***Se debitează:***
  - cu rambursările de credite pe termen lung şi mediu restante (5121, 5124);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma rambursării creditelor restante exprimate în valută (765);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, la creditele pe termen lung şi mediu, exprimate în devize, la închiderea exercițiului financiar (477);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, înregistrate ***în roşu***, la începutul exercițiului financiar următor (477).
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând creditele restante.

Contul 1622 - Creditele bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadență se poate dezvolta pe conturi analitice, pe credite restante.

Exemple:

1 - Reflectarea contabilă a unui credit bancar pe termen lung şi mediu primit prin contul curent, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	5.000.000

2 - Reflectarea contabilă a unui credit bancar, pe termen lung şi mediu, în devize, primit prin contul curent, în sumă de 5.000 $:

- curs valutar = 16.000 lei / $ = 5.000 x 16.000 = 80.000.000 lei

Formula contabilă:

80.000.000	5124 - Conturi la bănci în devize	=	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	80.000.000

3 - Reflectarea contabilă a creditelor bancare pe termen lung şi mediu pentru plata unor furnizori de stocuri, în sumă de 7.000.000 lei (înregistrarea contabilă se face în baza contractului de credit şi a extrasului de cont):

Formula contabilă:

7.000.000	401 - Furnizori	=	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	7.000.000

4 - Reflectarea contabilă a angajării unui credit bancar pe termen lung şi mediu, pentru plata unui furnizor de imobilizări, în sumă de 7.000.000 lei.

Formula contabilă:

7.000.000	404 - Furnizori de imobilizări	=	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	7.000.000

5 - Reflectarea contabilă a diferenţelor favorabile de curs valutar (cursul valutar scade), la închiderea exerciţiului financiar, pentru un credit în valută reprezentând 5.000 $:

- Curs valutar la data angajării creditului = 16.000 lei / $

a) - Reflectarea contabilă a diferenţelor favorabile de curs valutar , la închiderea exerciţiului financiar (ex. – 31 decembrie 1998):

- Valoarea creditului la data angajării (curs valutar = 16.000 lei/$) = = 5.000 $ x 16.000 lei / $ = 80.000.000 lei;
- Valoarea creditului la închiderea exerciţiului financiar (curs valutar = 15.000 lei/$) = 5.000 $ x 15.000 lei / $ = 75.000.000 lei;

Diferenţa de conversie – pasiv = 80.000.000 - 75.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	=	477 - Diferenţe de conversie - pasiv	5.000.000

b) - Reflectarea contabilă la începutul exerciţiului financiar următor (1 ianuarie 1999), a reluării diferenţelor favorabile de curs valutar, stabilite şi înregistrate la închiderea exerciţiului financiar precedent (anul 1998):

Formula contabilă:

5.000.000	477 - Diferenţe de conversie - pasiv	=	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	5.000.000

c) - Reflectarea contabilă a diferenţelor favorabile de curs valutar (presupunând că au rămas la suma de 5.000.000 lei), după rambursarea creditului în devize:

Formula contabilă:

5.000.000	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	=	765 - Venituri din diferenţe de curs valutar	5.000.000

6 - Reflectarea contabilă a diferenţelor nefavorabile de curs valutar (cursul valutar creşte), la închiderea exerciţiului financiar, pentru un credit în valută reprezentând 5.000 $.

Curs valutar la data angajării creditului = 16.000 lei / $

a) - Reflectarea contabilă a diferenţelor nefavorabile de curs valutar, la închiderea exerciţiului financiar (ex. – 31 decembrie 1998):

- Valoarea creditului la data angajării (curs valutar = 16.000 lei / $) =

= 5.000 $ x 16.000 lei / $ = 80.000.000 lei;

- Valoarea creditului la închiderea exerciţiului financiar (curs valutar = 17.000 lei / $)

= 5.000 $ x 17.000 lei / $ = 85.000.000 lei;

Diferenţe de conversie – activ = 85.000.000 - 80.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	476 - Diferenţe de conversie - activ	=	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	5.000.000

b) - Reflectarea contabilă la începutul exerciţiului financiar următor (1 ianuarie 1999), a reluării diferenţelor nefavorabile de curs valutar, stabilite la sfârşitul exerciţiului financiar precedent (anul 1998):

Formula contabilă:

5.000.000	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	=	476 - Diferenţe de conversie - activ	5.000.000

6 - Reflectarea contabilă a rambursării creditului bancar, în sumă de 5.000.000 lei :

Formula contabilă:

5.000.000	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	=	5121 - Conturi la bănci în lei	5.000.000

7 - Reflectarea contabilă a rambursării creditului bancar, exprimat în valută, în sumă de 5.000 $ (curs valutar = 16.000 lei / $):

Valoarea creditului = 5.000 $ x 16.000 lei / $ = 80.000.000 lei

Formula contabilă:

8.000.000	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	=	5124 - Conturi la bănci în devize	8.000.000

8 - Reflectarea contabilă a unui credit bancar, pe termen lung şi mediu (3 ani), în sumă de 5.000.000 lei, cu o dobândă anuală de 60 %:

a) - Reflectarea contabilă a angajării creditului:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	5.000.000

b) - Reflectarea contabilă a obligaţiei de plată a dobânzii creditului:

- credit total = 5.000.000 lei
- dobânda anuală = 60 %

Rezultă:

$$D = \frac{S \times d \times T}{100} = \frac{5.000.000 \times 60 \times 3}{100} = 9.000.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

9.000.000	666 - Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 - Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu	9.000.000

c) - Reflectarea contabilă a plăţii dobânzilor:

Formula contabilă :

9.000.000	1682 - Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu	=	5121 - Conturi la bănci în lei	9.000.000

d) - Reflectarea contabilă a rambursării creditului:

Formula contabilă:

5.000.000	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	=	5121 - Conturi la bănci în lei	5.000.000

e) - Dacă presupunem că agentul economic nu rambursează creditul la scadenţă, acesta se trece în categoria creditelor pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă, în baza următoarei formule contabile:

Formula contabilă:

5.000.000	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	=	1622 - Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă	5.000.000

f) - Reflectarea contabilă a rambursării creditelor nerambursate la scadenţă:

Formula contabilă:

5.000.000	1622 - Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă	=	1621 - Credite bancare pe termen lung şi mediu	5.000.000

ATENŢIE! - În acelaşi mod se fac înregistrările şi la creditele în valută, cu menţiunea că sumele în valută se transformă în lei, atât în cazul creditului, cât şi al dobânzilor, iar în locul contului ***5121 - Conturi la bănci în lei*** se foloseşte contul ***5124 - Conturi la bănci în devize.***

g) - Reflectarea contabilă a creditelor pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă, convertite în acţiuni sau părţi sociale:

Formula contabilă:

5.000.000	1621 -	Credite bancare pe termen lung şi mediu	=	7718 - Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	5.000.000

h) - Reflectarea contabilă a dobânzilor corespunzătoare creditelor nerambursate la scadenţă, convertite în acţiuni sau părţi sociale:

Formula contabilă:

9.000.000	1682 -	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu	=	7718 - Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	9.000.000

ATENŢIE!

În conformitate cu noul Plan de conturi general, aprobat în baza OMF nr. 403/1999, contul ***162 – Credite bancare pe termen lung şi mediu*** se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- Contul ***1621 – Credite bancare pe termen lung şi mediu;***
- Contul ***1622 – Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă;***
- Contul ***1623 – Credite externe guvernamentale;***
- Contul ***1624 – Credite bancare externe garantate de stat;***
- Contul ***1625 – Credite bancare externe garantate de bănci;***
- Contul ***1626 – Credite de la trezoreria statului;***
- Contul ***1627 – Credite bancare interne garantate de stat.***

I.15 - Datoriile legate de participaţii

Agenţii economici îşi pot completa resursele financiare prin contractarea unor împrumuturi, pe termen lung şi mediu, de la alţi agenţi economici, care deţin în capitalul lor acţiuni ale societăţii care se împrumută, reprezentând 10 – 15% din capitalul lor social, considerate ***participaţie*** (titluri de participare) şi care asigură acesteia din urmă drept de control şi decizie în activitatea agentului economic emitent de acţiuni, pentru constituirea sau creşterea capitalului social.

Fiind interesaţi în bunul mers al activităţii firmelor la care deţin titluri de participaţie (acţiuni sau părţi sociale), agenţii economici deţinători ai acestor titluri pot împrumuta firmele respective, pentru ca acestea să poată dispune de surse suplimentare de finanţare şi, implicit, asigurarea unei bune capacităţi de plată.

Titlurile de participaţie reprezintă pentru agentul economic cumpărător ***imobilizări financiare,*** sub forma titlurilor de participare, iar pentru agentul economic care a vândut titlurile (acţiuni sau părţi sociale), acestea reprezintă o componentă a capitalului social.

În aceste condiţii, împrumutul primit de agentul economic emitent de acţiuni sau părţi sociale reprezintă pentru acesta ***datorii legate de participaţii*** (surse împrumutate), în timp ce agentul economic care a cumpărat titlurile le consideră şi le înregistrează în contabilitate drept ***creanţe legate de participaţii***, respectiv imobilizări financiare.

Evidenţa contabilă a datoriilor (împrumuturilor) legate de participaţii se realizează cu ajutorul contului *166 - Datorii legate de participaţii*, cont sintetic de gradul I.

Contul 166 - Datorii legate de participaţii:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de capitaluri străine (surse împrumutate);
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, la închiderea exerciţiului financiar, aferente datoriilor în devize, datorate creşterii cursului valutar (476 - Diferenţe de conversie – activ);
  - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, la începutul exerciţiului financiar următor, cu sumele înregistrate ***în roşu*** (476);
  - cu sumele încasate de la agenţii economici care deţin titluri de participare ale agentului economic emitent (5121, 5124);
- ***Se debitează:***
  - cu rambursarea împrumuturilor către agenţii economici care deţin titluri de participare ale unităţii emitente (5121, 5124);
  - cu diferenţele favorabile de curs valutar, datorate scăderii cursului valutar al împrumuturilor exprimate în devize, la închiderea exerciţiului financiar (477 - Diferenţe de conversie – pasiv);
  - cu diferenţele favorabile de curs valutar, la începutul exerciţiului financiar următor, cu sumele înregistrate ***în roşu*** (477);
  - cu diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate în urma rambursării datoriilor (împrumuturilor) legate de participaţii, exprimate în devize (765);
- ***Sold final:***
  - sold final creditor, reprezentând datoriile legate de participaţii, primite şi nerestituite.

Contul *166 - Datorii legate de participaţii* se poate dezvolta în conturi analitice, pe agenţi economici deţinători de titluri de participare, de la care s-au primit împrumuturi.

Exemple:

1 - Reflectarea contabilă a unui împrumut de 7.000.000 lei, obținut de la un agent economic care deține titluri de participare exprimate în lei:

Formula contabilă:

7.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	166 - Datorii legate de participații	7.000.000

2 - Reflectarea contabilă a unui împrumut de 7.000 $, obținut de la un agent economic care deține titluri de participație, exprimate în valută:

Valoarea împrumutului transformat în lei (la cursul valutar de 16.000 lei/$ = = 7.000 $ x 16.000 lei/$ = 112.000.000 lei

Formula contabilă:

112.000.000	5124 - Conturi la bănci în devize	=	166 - Datorii legate de participații	112.000.000

3 - Reflectarea contabilă a diferențelor favorabile de curs valutar, aferente datoriilor (împrumuturilor) legate de participații:

- Valoarea împrumutului = 7.000 $
- Curs valutar la data contractării împrumutului = 16.000 lei/$
- Valoarea împrumutului exprimat în lei, la data contractării = 7.000 $ x 16.000 lei/$= = 112.000.000 lei
- Curs valutar la închiderea exercițiului financiar (31 decembrie) = 15.000 lei/$
- Valoarea împrumutului exprimat în lei, la sfârşitul exercițiului financiar (31 decembrie) = 7.000 $ x 15.000 lei/$ = 105.000.000 lei

Diferențe de conversie – pasiv = 112.000.000 - 105.000.000 = 7.000.000 lei

Formula contabilă:

7.000.000	5124 - Datorii legate de participații	=	477 - Diferențe de conversie - pasiv	7.000.000

4 - Reflectarea contabilă a reluării diferențelor favorabile de curs valutar, aferente datoriilor legate de participații, la începutul exercițiului financiar următor (1 ianuarie):

Formula contabilă:

7.000.000	477 - Diferențe de conversie - pasiv	=	166 - Datorii legate de participație	7.000.000

5 - Dacă diferenţele favorabile (Diferenţe de conversie – pasiv) se menţin şi la rambursarea (lichidarea) împrumutului, aceste diferenţe se virează la venituri, în baza următoarei formule contabile:

Formula contabilă:

7.000.000	166 - Datorii legate de participaţie	=	765 - Venituri din diferenţe de curs valutar	7.000.000

6 - Reflectarea contabilă a diferenţelor nefavorabile de curs valutar, aferente datoriilor (împrumuturilor) legate de participaţii:

- Valoarea împrumutului = 7.000 $
- Curs valutar la data contractării împrumutului = 16.000 lei/$
- Valoarea împrumutului exprimat în lei, la data contractării = 7.000 $ x 16.000 lei/$= = 112.000.000 lei
- Curs valutar la data închiderii exerciţiului financiar (31 decembrie) = 17.000. lei/$
- Valoarea împrumutului exprimat în lei, la sfârşitul exerciţiului financiar (31 decembrie) = 7.000 $ x 17.000 lei/$ = 119.000.000 lei

Diferenţele de conversie-activ (nefavorabile) = 119.000.000 - 112.000.000 = = 7.000.000 lei

Formula contabilă:

7.000.000	476 - Diferenţe de conversie - activ	=	166- Datorii legate de participaţii	7.000.000

7 - Reflectarea contabilă a reluării diferenţelor nefavorabile de curs valutar, legate de participaţii, la începutul exerciţiului financiar următor (1 ianuarie):

Formula contabilă:

7.000.000	166 - Datorii legate de participaţii	=	476 - Diferenţe de conversie - activ	7.000.000

ATENŢIE!

- Reflectarea contabilă a reluării diferenţelor de conversie se poate realiza şi cu formula contabilă folosită la închiderea exerciţiului financiar, însă cu sumele trecute ***în roşu***.

8 - Reflectarea contabilă a rambursării împrumutului în lei, către firmele care deţin titluri de participare (7.000.000 lei):

Formula contabilă:

7.000.000	166 - Datorii legate de participaţii	=	5121 - Conturi la bănci în lei	7.000.000

9 - Reflectarea contabilă a rambursării împrumutului în valută, către firmele care deţin titluri de participare (7.000 $ x 16.000 lei/$ = 112.000.000 lei):

Formula contabilă:

112.000.000	166 - Datorii legate de participaţii	=	5124 - Conturi la bănci în devize	112.000.000

10 - Reflectarea contabilă a dobânzilor aferente datoriilor legate de participaţii.
Dacă presupunem că împrumutul de 7.000.000 lei s-a acordat cu o dobândă de 60%, cu termen de rambursare de 2 ani de zile, rezultă:

- Valoarea împrumutului = 7.000.000 lei
- Dobânda anuală = 60 %
- Termen de rambursare = 2 ani

$$D = \frac{S \times d \times T}{100} = \frac{7.000.000 \times 60 \times 2}{100} = 8.400.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

8.400.000	666 - Cheltuieli privind dobânzile	=	1686- Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii	8.400.000

11 - Reflectarea contabilă a plăţii efective a dobânzilor:

Formula contabilă:

8.400.000	1686 - Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii	=	5121- Conturi la bănci în lei	8.400.000

ATENȚIE!

- Dacă împrumutul este exprimat în devize, atunci dobânzile se determină prin transformarea valutei în lei, iar în locul contului ***5121 - Conturi la bănci în lei***, se foloseşte contul ***5124 - Conturi la bănci în devize.***

12 - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

8.400.000	121 - Profit şi pierderi	=	666 - Cheltuieli privind dobânzile	8.400.000

13 - Reflectarea contabilă a închiderii conturilor de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

7.000.000	765 - Venituri din diferențe de curs valutar	=	121 - Profit şi pierderi	7.000.000

ATENȚIE!

În conformitate cu noul Plan de conturi general, aprobat în baza OMF nr. 403/1999, datoriile legate de participații se evidențiază în contabilitate cu ajutorul contului ***163 – Datorii ce privesc investițiile financiare***, care se dezvoltă în următoarele conturi de gradul II:

- Contul ***1661 – Datorii către societățile din cadrul grupului;***
- Contul ***1622 – Datorii către societățile în care există interese de participare.***

I.16 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate

Agenții economici pot prelua în patrimoniu, pentru folosință, diferite bunuri sau valori, cum sunt:

- concesiuni, chirii, locații, leasing;
- garanții primite;
- obligațiile de plată a drepturilor de proprietate industrială şi intelectuală (brevete de invenție, licențe, Know – how, consulting, mărci de fabrică şi de comerț etc.)
- alte împrumuturi şi datorii asimilate.

Evidența contabilă a altor împrumuturi şi datorii asimilate se realizează cu ajutorul contului *167 - **Alte împrumuturi şi datorii asimilate***, cont sintetic de gradul I.

Contul 167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate:

- ***Conținut economic:***
  - cont de capitaluri străine (surse împrumutate);
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu sumele încasate, reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate (5121, 5124);
  - cu valoarea concesiunilor preluate (205);
  - cu redevențele anuale cuvenite proprietarului bunurilor concesionate (612);
  - cu diferențele nefavorabile de curs valutar, determinate la închiderea exercițiului financiar, aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate (476);
  - cu diferențele nefavorabile de curs valutar, reluate la începutul exercițiului financiar următor, cu sumele înregistrate ***în roşu*** (476).
- ***Se debitează:***
  - cu sumele reprezentând rambursări ale altor împrumuturi şi datorii asimilate (5121, 5124);
  - cu valoarea bunurilor preluate în concesiune, restituite proprietarului (205);
  - cu plata redevențelor către proprietarul bunurilor concesionate (5121, 5124);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, la închiderea exercițiului financiar, aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate (477);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate, la începutul exercițiului financiar următor, cu sumele trecute ***în roşu*** (477);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate, după rambursarea completă a acestora (765).
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate, nerambursate.

Contul *167 - **Alte împrumuturi şi datorii asimilate*** se poate dezvolta în conturi analitice pe categorii de alte împrumuturi şi datorii asimilate.

Exemple:

1 - Reflectarea contabilă a concesionării unor bunuri în valoare de 8.000.000 lei, pentru care se plăteşte o redevență de 500.000 lei/an.

a) - Reflectarea contabilă a concesionării bunului:

Formula contabilă:

8.000.000	205	- Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	167	- Alte împrumuturi şi datorii asimilate	8.000.000

b) - Reflectarea contabilă a redevenţei anuale plătite către proprietarul bunului:

Formula contabilă:

500.000	612 - Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	=	5121 - Conturi la bănci în lei	500.000

c) - Reflectarea contabilă a restituirii bunurilor primite în concesiune, după expirarea contractului de concesiune:

Formula contabilă:

8.000.000	167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	8.000.000

2 - Reflectarea contabilă a încasării sumei de 5.000.000 lei, reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate, pentru care se calculează o dobândă anuală de 65%:

a) - Reflectarea încasării împrumutului:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate	5.000.000

b) - Reflectarea contabilă a dobânzii datorate altor împrumuturi şi datorii asimilate, la sfârşitul primului an:

$$D = \frac{S \times d}{100} = \frac{500.000 \times 65}{100} = 325.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

325.000	666 - Cheltuieli privind dobânzile	=	1687 - Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate	325.000

c) - Reflectarea contabilă a plăţii dobânzii:

Formula contabilă:

325.000	1687 -	Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei	325.000

d) - Reflectarea contabilă a rambursării altor împrumuturi şi datorii asimilate:

Formula contabilă:

5.000.000	167 -	Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei	5.000.000

e) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

325.000	121 -	Profit şi pierderi		666 - Cheltuieli privind dobânda	325.000

3 - Reflectarea contabilă a încasării sumei de 5.000 $ reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate, pe termen de 2 ani, pentru care se calculează o dobândă anuală de 12%.

a) - Reflectarea contabilă a încasării altor împrumuturi, în sumă de 5.000 $:

- Încasări de alte împrumuturi şi datorii asimilate = 5.000 $
- Curs valutar la data încasării = 16.000 lei/$
- Valoarea împrumutului la data încasării = 5.000 $ x 16.000 lei/$ = = 80.000.000 lei

Formula contabilă:

8:000.000	5124 -	Conturi la bănci în lei	=	167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate	8.000.000

b) - Reflectarea contabilă a dobânzilor:

$$D = \frac{S \times d \times T}{100} = \frac{5.000 \times 12 \times 2}{100} = 1.200\ \$$$

Dobânda transformată în lei = 1.200 $ x 16.000 lei/$ = 19.200.000 lei

Formula contabilă:

19.200.000	666	-	Cheltuieli privind dobânzile	=	1687	- Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate	19.200.000

c) - Reflectarea contabilă a plăţii dobânzilor:

Formula contabilă:

19.200.000	1687	-	Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate	=	5124	- Conturi la bănci în lei	19.200.000

d) - Reflectarea contabilă a diferenţelor nefavorabile de curs valutar, la sfârşitul exerciţiului financiar (31 decembrie):

- Valoarea altor împrumuturi, la data încasării
(curs valutar = 16.000 lei/$) = 5.000 $ x 16.000 lei/$ = 80.000.000 lei
- Valoarea altor împrumuturi, la sfârşitul exerciţiului financiar (curs valutar = 17.000 lei/$) = 5.000 $ x 17.000 lei/$ = 85.000.000 lei

Diferenţe de conversie – activ (nefavorabile) = 85.000.000 - 80.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	476	-	Diferenţe de conversie - activ	=	167	- Alte împrumuturi şi datorii asimilate	5.000.000

e) - Reflectarea contabilă a reluării diferenţelor nefavorabile de curs valutar, la începutul exerciţiului financiar următor (1 ianuarie):

Formula contabilă:

5.000.000	167	-	Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	476	- Diferenţe nefavorabile de curs valutar	5.000.000

f) - Reflectarea contabilă a diferenţelor favorabile de curs valutar, la sfârşitul exerciţiului financiar (31 decembrie):

- valoarea altor împrumuturi, la data încasării (curs valutar = 16.000 lei/$) = 5.000 $ x 16.000. lei/$ = 80.000.000 lei

- valoarea altor împrumuturi la sfârşitul exerciţiului financiar (curs valutar = 15.000 lei/$) = 5.000 $ x 15.000 lei/$ = 75.000.000 lei

Diferenţe de conversie – pasiv (favorabile) = 80.000.000 - 75.000.000 = = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	167 -	Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	477 -	Diferenţe de conversie - pasiv	5.000.000

g) - Reflectarea contabilă a reluării diferenţelor favorabile de curs valutar, la începutul exerciţiului financiar următor (1 ianuarie):

Formula contabilă:

5.000.000	477 -	Diferenţe de conversie - pasiv	=	167 -	Alte împrumuturi şi datorii asimilate	5.000.000

ATENŢIE!

- Atât diferenţele de conversie favorabile, cât şi cele nefavorabile pot fi reluate la începutul noului exerciţiu financiar şi prin scrierea formulei contabile de constituire, însă cu sumele trecute ***în roşu***.

h) - Reflectarea contabilă a rambursării altor împrumuturi şi datorii asimilate, exprimate în valută :

Formula contabilă:

80.000.000	167 -	Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	5124 -	Conturi la bănci în devize	80.000.000

i) - Dacă presupunem că la lichidarea (rambursarea) altor împrumuturi, diferenţele favorabile de curs valutar se menţin (5.000.000 lei), acestea constituie pentru agentul economic respectiv ***venituri din diferenţe de curs valutar*** şi se înregistrează astfel:

Formula contabilă:

5.000.000	167 -	Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	765 -	Venituri din diferenţe de curs valutar	5.000.000

I.16.1 - Reflectarea contabilă a operaţiunilor de leasing

Leasing-ul este o operaţiune prin care la o locaţie (închiriere) de echipamente mobiliare sau imobiliare, se asociază o eventuală cumpărare ulterioară, în măsura în care chiria poate fi asimilată în contul preţului final pentru echipamentul respectiv.

Pentru agentul economic care are nevoie de echipamente şi recurge la leasing, se realizează o finanţare simplă şi rapidă pentru întreaga investiţie, dar are un cost relativ ridicat, această formă de finanţare fiind foarte sensibilă la influenţa diferiţilor factori conjuncturali din economie.

Notă – Leasing-ul nu trebuie confundat cu ***locaţia simplă***, ***locaţia-vânzare*** sau ***vânzarea cu temporizare***, acestea având următoarea semnificaţie economică:

- ***Locaţia simplă*** constituie de fapt o închiriere, locatarul (cel care închiriază bunurile) plătind o chirie locatorului (proprietarului bunurilor) pentru folosinţa acestora;
- ***Locaţia vânzare*** presupune cumpărarea bunurilor, utilajelor sau echipamentelor, de către agentul economic care le-a închiriat, la sfârşitul contractului de locaţie;
- ***Vânzarea cu temporizare*** presupune un transfer de proprietate de la început, însoţită însă de un avans şi, totodată, de un credit pentru cumpărător, obţinut de la o instituţie financiar-bancară, astfel încât să se reducă ieşirea fondurilor agentului economic cumpărător.

Ulterior, agentul economic cumpărător îşi achită corespunzător ratele la instituţiile financiar-bancare şi vinde total sau parţial bunurile, tehnologiile sau echipamentele unei societăţi de leasing, după care le închiriază de la aceasta.

Reflectarea contabilă a operaţiunilor de leasing se realizează în felul următor[13]:

1 - Reflectarea în contabilitate a principalelor operaţiuni privind leasing-ul operaţional (de exploatare)

1.1. - Reflectarea operaţiunilor de leasing, în contabilitatea societăţilor de leasing

a) - Reflectarea contabilă a achiziţionării de imobilizări corporale, ce urmează a fi predate în regim de leasing, se înregistrează pe baza facturilor emise de furnizorii interni:

Formula contabilă:

%	=	404 - Furnizori de imobilizări
212 - Mijloace fixe		
213 4426 - TVAd		

b) - Reflectarea contabilă a achiziţionării de bunuri mobile de natura imobilizărilor corporale, de la furnizori externi, ce urmează a fi predate în regim de leasing:

[13] OMF nr. 686/1999, pentru aprobarea Normelor privind înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor de leasing.

Formula contabilă:

212 - Mijloace fixe	=	404 - Furnizori de imobilizări

c) - Reflectarea contabilă a amortizării imobilizărilor corporale, achiziționate şi predate utilizatorilor, conform contractelor de leasing, potrivit duratelor normate de funcționare legale în vigoare:

Formula contabilă:

6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale

d) - Reflectarea contabilă a facturii emise de locator, reprezentând ratele de încasat:

Formula contabilă:

411 - Clienți	=	%
		706 - Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii
		4427 - TVAc

ATENȚIE !

- ***Contul 706 - Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii*** se poate dezvolta în conturi analitice astfel:

- 706 (analitic) - Venituri din redevențe reprezentând amortizarea;
- 706 (analitic) - Venituri din redevențe reprezentând marja de profit.

e) - Reflectarea contabilă a transferului dreptului de proprietate, la valoarea reziduală (rămasă) stabilită între părți, în cazul în care este prevăzută în contract această clauză, în baza contractului de vânzare-cumpărare şi a facturii:

Formula contabilă:

461 - Debitori diverşi	=	%
		7721 - Venituri din cedarea activelor
		4427 - TVAc

f) - Reflectarea contabilă a scoaterii din patrimoniu a bunurilor care au constituit obiectul contractului de leasing:

Formula contabilă:

%	=	212 - Mijloace fixe
281 - Amortizări privind imobilizările corporale		
6721- Cheltuieli privind activele cedate		

I.16.2. - Reflectarea contabilă a operațiunilor de leasing în contabilitatea utilizatorului (locatar)

a) - Imobilizările corporale primite în cazul tranzacțiilor de leasing, conform prevederilor din contractele încheiate între părți, se înregistrează în debitul contului de ordine şi evidență ***8036 - Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate***.

Acest cont se creditează pe măsura plății ratelor de leasing, potrivit contractului – astfel încât soldul debitor să reflecte valoarea ratelor rămase de rambursat.

Valoarea înscrisă în debitul contului ***8036 - Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate*** se compune din:

- valoarea inițială a bunului, reprezentând costul de achiziție la societățile de leasing;
- beneficiul, respectiv marja de profit stabilită între părți.

b) - Reflectarea contabilă a facturii emise de proprietarul bunurilor (persoană juridică română), reprezentând ratele de achitat:

Formula contabilă:

%	=	401 - Furnizori
612 - Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile		
4426 - TVAd		

c) - Reflectarea contabilă a facturii emise de proprietarul bunurilor (persoană juridică străină), reprezentând ratele de achitat:

Formula contabilă:

612 - Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile	=	401 - Furnizori

şi:

4426 - TVAd	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124)

sau:

- Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată datorate:

4428 - TVAn	=	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

ATENȚIE!

- ***Contul 612 - Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile*** poate fi dezvoltat în conturi analitice, astfel:
  - 612 (analitic) - Cheltuieli cu redevențele la nivelul amortizării;
  - 612 (analitic) - Cheltuieli cu redevențele reprezentând marja locatorului.

În cazul societății de leasing (proprietarul bunurilor), persoană juridică străină cu sediul în străinătate, se va înregistra şi impozitul pe redevențe datorat de acesta, conform prevederilor din convențiile pentru evitarea dublei impuneri, încheiate de România cu alte state, dar achitat de beneficiar la cursul de schimb în vigoare la data respectivă, în baza următoarelor formule contabile:

401 - Furnizori	=	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Respectiv:

446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124)

Impozitul pe redevență se va calcula prin aplicarea cotei de impozit prevăzute în convențiile pentru evitarea dublei impuneri, încheiate de România cu alte state, sau potrivit prevederilor O.G. nr. 83/1998, privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice şi juridice nerezidente, asupra redevenței, astfel cum este ea definită la art. 24,

din O.G. nr. 51/1997, aprobată şi modificată prin Legea nr. 90/1998 şi ulterior modificată prin Legea nr. 99/1999, privind accelerarea reformei în România.

În situaţia existenţei unor diferenţe favorabile sau nefavorabile de curs valutar, la data achitării redevenţei, acestea se înregistrează la venituri sau la cheltuieli financiare, după caz.

d) - Reflectarea contabilă a transferului dreptului de proprietate, pentru bunurile achiziţionate din ţară (atunci când există opţiunea de cumpărare a bunurilor), la valoarea reziduală a bunului achiziţionat de la o persoană juridică română, pe baza contractului de vânzare – cumpărare şi a facturii.

Formula contabilă:

%	=	404 - Furnizori de imobilizări
212 - Mijloace fixe		
4426 - TVAd		

e) - Reflectarea contabilă a transferului dreptului de proprietate pentru bunurile achiziţionate din străinătate (atunci când există opţiunea de cumpărare a bunurilor), la valoarea reziduală a bunului achiziţionat de la o persoană juridică română, pe baza contractului de vânzare – cumpărare şi a facturii:

Formula contabilă:

%	=	404 - Furnizori de imobilizări
212 - Mijloace fixe		
4426 - TVAd		

f) - Reflectarea contabilă a înregistrării şi achitării taxei vamale de către utilizator, conform prevederilor art. 25, alin. (4), din O.G. nr. 51/1997, aprobată şi modificată prin Legea nr. 90/1998 şi ulterior modificată prin Legea nr. 99/1999, pentru accelerarea reformei:

Formula contabilă:

446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124)

Respectiv:

212 - Mijloace fixe	=	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

g) - Reflectarea contabilă a transferului dreptului de proprietate (atunci când există opţiunea de cumpărare a bunurilor), la valoarea reziduală (rămasă) a bunului achiziţionat de la o persoană juridică străină, pe baza contractului de vânzare – cumpărare şi a facturii:

Formula contabilă:

212 - Mijloace fixe	=	404 - Furnizori de imobilizări

şi:

4426 - TVA	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124)

sau :

- Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată datorate:

4428 - TVAn	=	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

- Înregistrarea taxelor vamale, a accizelor, după caz:

446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124)

Respectiv:

212 - Mijloace fixe	=	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

h) - Reflectarea contabilă a diferenței de amortizare, până la nivelul costului de achiziție inițial, înregistrată de locator din debit cont ***8036 - Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate***, mai puțin profitul convenit între părți:

212 - Mijloace fixe	=	212 - Amortizări privind imobilizările corporale

2 - Reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni privind leasing-ul financiar

2.1. - Reflectarea contabilă a principalelor operațiuni privind leasing-ul financiar în contabilitatea societăților de leasing (locator):

a) - Reflectarea contabilă a achiziționării de imobilizări corporale de la furnizorii interni, care urmează a fi predate în regim de leasing:

Formula contabilă:

%	=	404 - Furnizori de imobilizări
212 - Mijloace fixe		
212 - TVAd		

b) - Reflectarea contabilă a achiziționării de bunuri mobile, de natura imobilizărilor corporale, de la furnizorii externi, care urmează a fi predate în regim de leasing:

Formula contabilă:

212 - Mijloace fixe	=	404 - Furnizori de imobilizări	

c) - Reflectarea contabilă a predării către beneficiar (utilizator) a bunurilor care fac obiectul contractului de leasing, la valoarea înscrisă în contract, respectiv la costul de achiziție şi evidențierea creanței, inclusiv a dobânzii de încasat:

Formula contabilă:

2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung	=	212 - Mijloace fixe	

Respectiv:

2678 - Dobânzi aferente creanțelor imobilizate	=	472 - Venituri înregistrate în avans	

Imobilizările corporale predate în leasing financiar, de către locator, se reflectă în debitul contului în afara bilanțului ***8038 - Alte valori în afara bilanțului (analitic)***, respectiv ***8038 (analitic) - Bunuri predate în leasing financiar***.

Acest cont se creditează pe măsura facturării ratelor de leasing, potrivit contractului, astfel încât soldul debitor să reflecte valoarea ratelor rămase de încasat.

d) - Reflectarea contabilă a emiterii facturilor, reprezentând ratele de încasat, potrivit contractului şi înregistrarea acestora în contabilitate:

Formula contabilă:

411 - Clienți	=	%	
		706 - Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii	
		2678 - Dobânzi aferente creanțelor imobilizate	
		4427 - TVAc	

Concomitent cu această înregistrare se mai înregistrează următoarele operațiuni:

d1 - Înregistrarea la venituri a dobânzii facturate:

Formula contabilă:

472 - Venituri înregistrate în avans	=	706 - Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii	

d_2 - Se creditează contul ***8038 - Alte valori în afara bilanţului, analitic, 8038 (analitic) - Bunuri predate în leasing financiar.***

d_3 - Înregistrarea diminuării creanţei înregistrate în debitul contului *2672 - **Împrumuturi acordate pe termen lung***, cu cota – parte din veniturile facturate şi înregistrate în creditul contului *706 - **Venituri din redevenţe, locaţii de gestiuni şi chirii:***

Formula contabilă:

658 - Alte cheltuieli de exploatare	=	2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung

e) - La expirarea contractului de leasing, o dată cu facturarea ultimei rate, se consemnează şi transferul dreptului de proprietate, pe baza contractului de vânzare-cumpărare.

I.16.3. - Reflectarea contabilă a principalelor operaţiuni privind leasing-ul financiar în contabilitatea utilizatorului (locatar)

a) - Reflectarea contabilă a imobilizărilor corporale primite conform prevederilor din contractele încheiate între părţi şi evidenţierea datoriei, inclusiv a dobânzilor aferente:

Formula contabilă:

212 - Mijloace fixe	=	167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate

Respectiv:

471 - Cheltuieli înregistrate în avans	=	1687 - Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate

şi:

- Debitarea contului *8036 - **Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate*** cu valoarea imobilizărilor corporale, conform documentelor, inclusiv dobânda.

b) - Amortizarea imobilizărilor corporale achiziţionate conform contractelor de leasing se face potrivit duratelor normate de funcţionare legale în vigoare.

ATENŢIE !

- Pe tot parcursul cursului am folosit expresia de „durată normată de funcţionare“, în locul „duratei normale de funcţionare“ (aşa cum prevăd actele normative), deoarece consider că prima denumire este corectă, pentru că durata de funcţionare, exprimată în ani, a mijloacelor fixe este normată, prin stabilirea precisă a anilor de amortizare, pe când termenul de „normală“ este evaziv.

Reflectarea în contabilitatea utilizatorilor a amortizării imobilizărilor corporale, primite în cadrul contractelor de leasing financiar, se realizează în baza următoarei formule contabile:

6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	

c) - Reflectarea contabilă a obligaţiei de plată a ratelor, pe baza facturilor emise de proprietarul bunurilor:

Formula contabilă:

%	=	404 - Furnizori de imobilizări	
167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate			
1687 - Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate			
4426 - TVAd			

Concomitent:

666 - Cheltuieli privind dobânzile	=	471 - Cheltuieli înregistrate în avans	

şi:

- Se creditează contul de ordine şi evidenţă ***8036 - Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate***.

În cazul în care societatea de leasing (proprietarul bunurilor) este persoană juridică străină, cu sediul în străinătate, se va înregistra şi impozitul pe dobânzi datorat de aceasta (conform prevederilor din convenţiile de evitare a dublei impuneri, încheiate de România cu alte state, sau potrivit prevederilor O.G. nr. 83/1998, privind impunerea unor venituri realizate din România, de persoane fizice şi juridice nerezidente), dar achitat de beneficiar la cursul de schimb în vigoare la data respectivă, precum şi taxa pe valoarea adăugată, efectuându-se următoarele ***formule contabile (articole)***:

404 - Furnizori de imobilizări	=	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	

şi respectiv:

446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei	

- ***pentru TVA:***

4426 - TVAd	=	5121 – Conturi la bănci în lei	

• sau înregistrarea TVA datorate:

4428 - TVAn	=	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

d) - La expirarea contractului de leasing, o dată cu achitarea ultimei rate, se consemnează şi transferul dreptului de proprietate, după cum urmează:

d_1 - În cazul bunurilor produse în țară:

Formula contabilă:

%	=	404 - Furnizori de imobilizări
167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate		
4426 - TVAd		

d_2 - În cazul bunurilor de import, se vor înregistra şi achita de către utilizator şi taxa vamală, conform prevederilor art. 25, alin. (4), din O.G. nr. 51/1997, aprobată şi modificată prin Legea nr. 90/1998 şi ulterior modificată prin Legea nr. 99/1999, precum şi TVA, efectuându-se următoarele formule contabile (articole):

%	=	404 - Furnizori de imobilizări
167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate		
4426 - TVAd		
şi:		
446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124)
Respectiv:		
212 - Mijloace fixe	=	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

d_3 - În cazul în care societatea de leasing (proprietarul bunurilor) este persoană juridică străină, cu sediul în străinătate, se înregistrează şi TVA plătită sau de plătit (datorată), funcție de caz:

Formulă contabilă:

4426 - TVAd	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124)
sau:		
4428 - TVA	=	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

• - Se creditează, totodată, contul ***8036 - Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate***, cu valoarea imobilizărilor corporale achiziţionate şi care au devenit proprietatea utilizatorului.

3 - În aplicarea prevederilor art. 21, lit. b), din O.G. nr. 51/1997, devenit art. 15, lit. b), din Legea nr. 90/1998 şi ulterior modificat prin Legea nr. 99/1999, părţile au obligaţia de a stabili prin contract atât valoarea ratelor iniţiale, cât şi criteriile de indexare a acestora, criterii care vor sta la baza calculării valorii ratelor de leasing indexate, înscrise în facturi, unde pe un rând distinct, intitulat, ***„Diferenţe de preţ“*** , se va reflecta valoarea indexării.

În contabilitatea locatorului, ***„Diferenţele de preţ“*** , înscrise distinct în factură, se vor reflecta în creditul contului ***758 - Alte venituri din exploatare*** , analitic distinct, iar în contabilitatea utilizatorului (locatarului), în debitul contului ***658 - Alte cheltuieli de exploatare,*** analitic distinct.

În contabilitatea utilizatorului, diferenţele de preţ aferente ratelor dintr-un an fiscal, conform contractului, înregistrate în debitul contului ***658 - Alte cheltuieli de exploatare***, pot majora valoarea imobilizărilor corporale, potrivit prevederilor H.G. nr. 22/1998, privind unele măsuri pentru reflectarea în contabilitatea agenţilor economici a unor operaţiuni economico – financiare, respectiv formula contabilă:

212 - Mijloace fixe	=	758 - Alte venituri din exploatare

4 - ***În cazul leasing–ului operaţional***, în bilanţul contabil anual al utilizatorului, valoarea ratelor rămase de rambursat (soldul debitor al contului ***8036 - Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate***), se vor înscrie în formularul ***„Date informative“***, pe rând distinct.

5 - ***În cazul leasing–ului financiar:***

a) - ***În bilanţul contabil al locatorului***, valoarea ratelor rămase de încasat se reflectă în soldul *conturilor* ***2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung*** şi ***2678 - Dobânzi aferente creanţelor imobilizate***, care se vor înscrie în formularul ***cod 23 – Situaţia creanţelor şi datoriilor***, rândul 02 şi respectiv 03.

b) - În bilanţul contabil al utilizatorului (locatarului), valoarea ratelor rămase de rambursat se reflectă în soldul conturilor ***167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate*** şi ***1678 - Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate***, care se vor înscrie în formularul ***cod 23 - Situaţia creanţelor şi datoriilor***, rândul 33, respectiv, rândul 37.

ATENŢIE!

– Formulele contabile prezentate au luat în considerare cazul agenţilor economici plătitori de TVA, sumele reprezentând TVA achitată sau datorată se vor înregistra în contul de achiziţie a bunurilor, în conformitate cu prevederile pct. 19, din Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii nr. 82/19991.

I.17 - Dobânzile aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

Dobânzile, indiferent de natura lor, reprezintă, aşa cum s-a mai afirmat, ***venitul proprietarului de capital***.

În contabilitate, dobânzile aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate reprezintă un ***venit financiar*** pentru agentul economic care acordă împrumutul şi o ***cheltuială financiară*** pentru agentul economic care beneficiază de împrumuturile şi datoriile asimilate.

Evidența contabilă a dobânzilor aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate se realizează cu ajutorul contului ***168 - Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- contul 1681 - Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni;
- contul 1682 - Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu;
- contul 1686 - Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii;
- contul 1687 - Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate.

Contul 168 - Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

- Conținut economic:
  - cont de capitaluri străine (surse atrase);
- Funcția contabilă:
  - cont de pasiv;
- Se creditează:
  - cu valoarea dobânzilor aferente tuturor categoriilor de împrumuturi şi datorii asimilate (666);
- Se debitează:
  - cu valoarea dobânzilor aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate plătite (5121, 5124);
  - cu dobânzile aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate, decontate unităților din cadrul grupului (4518);
  - cu diferențele favorabile de curs valutar, rămase în urma lichidării împrumuturilor şi datoriilor asimilate, exprimate în devize (765).
- Soldul final:
  - sold final creditor, reprezentând dobânzile calculate datorate, dar neplătite.

Toate dezvoltările de gradul II au acelaşi conținut şi funcție contabilă, fiecare dezvoltare de gradul II putându-se dezvolta analitic, pe tipuri de agenți economici beneficiari de dobânzi.

Funcţionarea contului 168 - Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate a fost prezentată în cadrul structurilor din ***Grupa 16 – Împrumuturi şi datorii asimilate***.

I.18 - Operațiuni privind creşterea (majorarea) şi reducerea (micşorarea) capitalului social

Potrivi Legii nr. 31/1990, privind societățile comerciale, republicată, în România se pot constitui următoarele tipuri de societăți comerciale:

- Societăţi în nume colectiv (SNC);
- Societăţi în comandită simplă (SCS);
- Societăţi în comandită pe acţiuni (SCA);
- Societăţi pe acţiuni (SA);
- Societăţi cu răspundere limitată (SRL).

Se poate observa, din denumirea societăţilor comerciale, că unele dintre ele sunt societăţi de persoane (SNC, SCS), constituite prin contract de societate, iar altele sunt societăţi pe acţiuni (SCA, SA), constituite prin contract de societate şi statut.

Un statut special au societăţile comerciale cu răspundere limitată (SRL), care îmbină caracteristicile societăţilor de persoane cu cele ale societăţilor pe acţiuni.

Legiuitorul prevede unele restricţii în ceea ce priveşte constituirea societăţilor comerciale, astfel:

- capitalul social al societăţilor în comandită pe acţiuni şi al celor pe acţiuni, nu poate fi mai mic de 25.000.000 lei şi, totodată, în cazul societăţilor pe acţiuni este restricţionat şi numărul acţionarilor, care nu poate fi mai mic de 5;
- capitalul social al societăţilor comerciale cu răspundere limitată (SRL), nu poate fi mai mic de 2.000.000 lei, iar valoarea unei părţi sociale, nu poate fi mai mică de 100.000 lei.

De asemenea, în cazul societăţilor cu răspundere limitată, numărul asociaţilor nu poate fi mai mare de 50 de persoane.

Acţiunile şi ***părţile sociale***, ca elemente componente ale capitalului social, au fost prezentate deja în paragrafele anterioare, în continuare urmând a fi prezentate operaţiunile de creştere sau micşorare a capitalului social.

ATENŢIE!

- Operaţiunile privind creşterea sau reducerea capitalului social nu au fost prezentate în paragraful care s-a ocupat de capitalul social, deoarece am considerat că nu erau cunoscute anumite elemente sau categorii economice cu ajutorul cărora se poate realiza creşterea sau reducerea capitalului social.

I.18.1 - Operaţiuni privind creşterea capitalului social

Finanţarea activităţilor de investiţii, dezvoltarea activităţilor şi consolidarea situaţiei financiare impun societăţilor comerciale să procedeze la creşterea capitalului social, operaţiune care produce un dublu efect:

- întărirea poziţiei firmei pe piaţa internă şi internaţională;
- îmbunătăţirea imaginii acesteia în exterior, prin creşterea indicatorilor economico-financiari care o caracterizează.

Principalele căi de creştere (majorare) a capitalului social sunt:

- operaţiuni de creştere a capitalului social prin aport în numerar;
- operaţiuni de creştere a capitalului social prin aport în natură;

- operaţiuni de creştere a capitalului social prin încorporarea rezervelor, primelor de capital, profiturilor şi a altor surse proprii (creşterea capitalului social prin operaţii interne);
- operaţiuni de creştere a capitalului social prin conversia în acţiuni a datoriilor societăţii;
- operaţiuni de creştere a capitalului social prin fuziunea societăţilor comerciale;
- operaţiuni de creştere a capitalului social prin conversia părţilor de fondator în acţiuni sau plata dividendelor în acţiuni ale societăţii comerciale;
- operaţiuni de creştere a capitalului social prin dubla creştere simultană de capital;
- alte modalităţi de creştere a capitalului social.

În continuare, vom prezenta principalele modalităţi de creştere a capitalului social, inclusiv vom prezenta exemplificări sugestive pentru înţelegerea proceselor economice respective.

I.18.1.1 - Creşterea capitalului social prin aport în numerar

Creşterea capitalului social prin aporturi în numerar permite, în principiu, agenţilor economici să rezolve problema lipsei de disponibilităţi băneşti, să-şi dezvolte activităţile pe care le desfăşoară şi, totodată, să-şi îmbunătăţească echilibrul financiar prin noile lichidităţi aduse de vechii sau noii acţionari.

De regulă, creşterea capitalului social prin aporturi în numerar se realizează prin două modalităţi, respectiv:

- prin emisiunea de noi acţiuni;
- prin majorarea valorii nominale a acţiunilor deja existente.

Principalele probleme care se ridică în cazul acestei forme de majorare a capitalului social sunt cele legate de protecţia vechilor acţionari, astfel încât ***valoarea contabilă*** a vechilor acţiuni, să nu se reducă, fără un echivalent valoric, iar pe de altă parte, ***preţul de emisiune*** al noilor acţiuni, va trebui să fie mai mic decât cursul vechilor acţiuni, pentru a avea garanţia vânzării, deoarece potenţialii cumpărători, în cazul unui preţ de emisiune mai mare, ar putea cumpăra de pe piaţa titlurilor acţiunile vechi la preţul mai mic, cu condiţia ca preţul de emisiune să fie mai mare decât valoarea nominală a vechilor acţiuni, respectiv:

$$V_0 > V_e > V_n$$

în care:

V_0 - valoarea matematică contabilă veche al acţiunilor sau cursul vechi al acţiunilor;
V_e - valoarea de emisiune a noilor acţiuni;
V_n - valoarea nominală a vechilor acţiuni.

Creşterea valorii nominale a acţiunilor existente este o modalitate de creştere a capitalului social, care evită creşterea numărului iniţial de acţiuni şi modificarea echilibrului dintre acţionari, însă acest lucru se poate realiza numai cu acordul acţionarilor existenţi în ceea ce priveşte aportul suplimentar în numerar, pentru creşterea capitalului social.

Cea mai utilizată modalitate de creştere a capitalului social este ***emiterea de noi acţiuni***, cu protejarea vechilor acţionari, cu ajutorul Drepturilor preferenţiale de subscriere (DPS), pe care le dobândesc vechii acţionari.

Drepturile preferenţiale de subscriere, ca şi acţiunile (titlurile), sunt valori negociabile pe piaţa capitalurilor, în paritate cu vechile acţiuni, cărora li se ataşează, şi se determină ca o diferenţă dintre cursul vechi al acţiunii (valoarea matematică contabilă veche) şi valoarea de piaţă a acţiunii (valoarea matematică contabilă nouă a unei acţiuni).

Considerând că se cunoaşte cursul vechi sau valoarea matematică contabilă veche a acţiunilor, din evidenţa contabilă sau cursul vechi de pe piaţa de capital (Bursa de valori), pentru a putea determina Drepturile preferenţiale de subscriere (DPS), trebuie să determinăm mai întâi valoarea de piaţă (valoarea matematică contabilă nouă a acţiunilor), conform următoarei relaţii de calcul:

$$V_1 = \frac{(N_0 \times V_0) + (N_1 \times V_e)}{(N_0 + N_1)}$$

în care:

- V_1 - valoarea matematică contabilă nouă a acţiunilor (după creşterea capitalului social);
- V_0 - valoarea matematică contabilă veche al acţiunilor, adică în momentul zero (înainte de emiterea noilor acţiuni);
- N_0 - numărul acţiunilor vechi, adică în momentul zero (înainte de creştere);
- N_1 - numărul acţiunilor noi emise;
- V_e - valoarea de emisiune a noilor acţiuni.

Prin determinarea valorii de piaţă, adică a valorii matematice contabile a noilor acţiuni, se poate determina ***valoarea teoretică*** a Dreptului preferenţial de subscriere, în baza următoarei relaţii de calcul:

$$DPS = V_0 - V_1 = V_0 - \frac{(N_0 \times V_0) + (N_1 \times V_e)}{(N_0 + N_1)} =$$

$$= \frac{V_0 (N_0 + N_1) - [(N_0 \times V_0) + (N_1 \times V_e)]}{(N_0 + N_1)} =$$

$$= \frac{(V_0 \times N_0) + (V_0 \times N_1) - (N_0 \times V_0) - (N_1 \times V_e)}{(N_0 + N_1)} =$$

$$= \frac{(V_0 \times N_1) - (N_1 \times V_e)}{(N_0 + N_1)} = \frac{N_1 (V_0 - V_e)}{(N_0 + N_1)}$$

Rezultă:

$$DPS = \frac{N_1 (V_0 - V_e)}{(N_0 + N_1)}$$

în care:

DPS	-	drepturi preferențiale de subscriere;
N_1	-	numărul acțiunilor noi emise;
N_0	-	numărul acțiunilor vechi;
V_0	-	valoarea matematică contabilă veche a acțiunilor;
V_e	-	valoarea de emisiune a noilor acțiuni;
V_1	-	valoarea matematică contabilă a noilor acțiuni.

ATENȚIE!

Valoarea Drepturilor preferențiale de subscriere (DPS) este o valoare teoretică, deoarece valoarea reală a DPS este stabilită pe piața capitalurilor (piața financiară) în baza raportului de piață cerere/ofertă.

EXEMPLUL NR. 1

Cazul unei societăți comerciale care procedează la creşterea capitalului social prin emisiunea de noi acțiuni, în următoarele condiții:

- Capital social vechi = 30.000.000 lei
  - Nr. acțiuni = 1.200
  - Valoarea nominală = 25.000 lei/acțiunea

Capital social vechi = 1.200 acțiuni × 25.000 lei/acț. = 30.000.000 lei

- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piață) = 27.000 lei/acțiunea

---

Capital social vechi la valoarea matematică contabilă = 1.200 acțiuni x 27.000 lei/acțiunea = 32.400.000 lei

Adunarea generală a acționarilor hotărăşte mărirea capitalului social prin emiterea a 100 acțiuni noi, în următoarele condiții:

- - valoarea nominală = 25.000 lei/acțiunea = 100 acțiuni x 25.000 lei/acț. = 2.500.000 lei
- - valoarea de emisie = 26.000 lei/acțiunea = 100 acțiuni x 26.000 lei/acț. = 2.600.000 lei

---

Prima de emisiune = 2.600.000 - 2.500.000 = 100.000 lei

Din cele prezentate rezultă că o nouă acțiune este emisă pentru 12 acțiuni vechi

$$\left[\frac{1.200}{100} = 12\right]$$

Rezultă:

Creşterea capitalului social = 2.600.000 lei

din care:

- capital social = 2.500.000 lei
- prime de emisiune = 100.000 lei

Rezultă:

- Valoarea matematică contabilă nouă a unei acțiuni (V_1) este următoarea:

$$V_1 = \frac{(N_0 \times V_0) + (N_1 \times V_e)}{(N_0 + N_1)} =$$

$$= \frac{(1.200 \text{ acțiuni} \times 27.000 \text{ lei/acț.}) + (100 \text{ acțiuni} \times 26.000 \text{ lei/acț.})}{1.200 \text{ acțiuni} + 100 \text{ acțiuni}} =$$

$$= \frac{32.400.000 + 2.600.000}{1.300} = \frac{35.000.000}{1.300} = 26.923 \text{ lei/acțiunea}$$

- Raportul acțiuni vechi/acțiuni noi = 12/1
- Determinarea Drepturilor preferențiale de subscripție:

$$1 \text{ DPS} = \frac{N_1 (V_0 - V_e)}{N_0 + N_1} =$$

$$= \frac{100 \ (27.000 - 26.000)}{1.200 + 100} = \frac{100.000}{1.300} = 76,92 \approx 77 \text{ lei}$$

La acelaşi rezultat se ajunge dacă se face diferența dintre valoarea matematică contabilă a unei acțiuni vechi şi valoarea matematică contabilă a unei acțiuni noi, respectiv:

1 DPS = 27.000 - 26.923 = 77 lei

- **Reflectarea contabilă a operațiilor de creştere a capitalului prin emisiune de noi acțiuni:**

a) - Subscrierea noilor acțiuni, la valoarea de emisiune:

Formula contabilă:

2.600.000	456	- Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%		
				1011	- Capital subscris nevărsat	2.500.000
				1041	- Prime de emisiune sau de aport	100.000

b) - Încasarea efectivă a contravalorii noilor acţiuni:

Formula contabilă:

2.600.000	5311	- Casa în lei (5314)	=	456	- Decontări cu asociaţii privind capitalul	2.600.000

sau:

2.600.000	5121	- Conturi la bănci în lei (5124)	=	456	- Decontări cu asociaţii privind capitalul	2.600.000

c) - Reflectarea contabilă a constituirii efective a capitalului social, inclusiv prin transferarea primelor de emisiune la capitalul social:

Formula contabilă:

		%	=	1012	- Capital subscris vărsat	2.600.000
2.500.000	1011	- Capital subscris nevărsat				
100.000	1041	- Prime de emisiune sau de aport				

EXEMPLUL NR. 2

Aşa cum s-a făcut menţiunea deja, valoarea Drepturilor preferenţiale de subscriere (DPS) este o ***valoare teoretică***, deoarece, în principiu, DPS-urile sunt cotate pe piaţa capitalurilor, valoarea reală fiind stabilită la bursa de valori sau altă instituţie echivalentă, în baza raportului cerere-ofertă.

Pentru demonstraţie prezentăm cazul unui agent economic, în următoarele ipostaze:

A. Capitalul social la data de 31 decembrie 1998:

- Capital social = 30.000.000 lei

Format din:

- Nr. acţiuni = 1.200
- Valoarea nominală = 25.000 lei/acţiunea
- Valoarea matematică contabilă a unei acţiuni (valoarea de piaţă sau valoarea bursieră) = 27.000 lei/acţiunea

• Creşterea de capital social prin emiterea a 100 acțiuni noi la prețul de emisiune de 26.000 lei/acțiunea = 100 acțiuni x 26.000 lei/acțiunea = 2.600.000 lei

$$1\ DPS = \frac{N_1(V_0 - V_e)}{N_0 + N_1} = \frac{100\ (27.000 - 26.000)}{1.200 + 100} = \frac{100.000}{1.300} = 77\ lei$$

B. Situația capitalului în anul 1999

• Creşterea de capital s-a realizat în luna octombrie 1999;

• În luna septembrie 1999, acțiunile agentului economic erau cotate la 25.200 lei/acțiunea;

• În cursul anului 1999 (până în luna octombrie), cursul bursier al acțiunilor a variat între 25.100 lei (cel mai mic curs) şi 25.600 lei (cel mai ridicat curs);

• Raportul acțiuni noi /acțiuni vechi este cel din exemplul precedent: 12/1.

În aceste condiții, cursul negociat sau real al unui Drept preferențial de subscriere se determină astfel:

$$1\ DPS = \frac{N_1(V_0 - V_e)}{N_0 + N_1} = \frac{100(25.600 - 25.100)}{1.200 + 100} = \frac{50.000}{1.300} = 38,4\ lei$$

Se observă că față de valoarea teoretică a 1 DPS, de 77 lei, intervine o pierdere de 38,6 lei (77 – 38,4 = 38,6), valoarea negociată sau reală a 1 DPS fiind de 38,4 lei.

ATENȚIE!

- Înregistrările contabile sunt identice celor din primul exemplu.

EXEMPLUL NR. 3

Un agent economic prezintă următoarea situație a capitalului social :

• Capital social = 30.000.000 lei;

- Nr. acțiuni = 1.200;
- Valoarea nominală a unei acțiuni = 25.000 lei;

• Valoarea matematică contabilă (valoarea de piață sau valoarea bursieră) = = 27.000 lei/acțiunea = 1.200 acțiuni x 27.000 lei/acțiunea = 32.400.000 lei;

Adunarea generală hotărăşte creşterea capitalului social cu 2.500.000 lei (100 acțiuni × x 25.000 lei/acț. = 25.000.000 lei).

• Creşterea capitalului social se realizează prin ***metoda creşterii valorii nominale a acțiunilor existente***, respectiv:

$$\text{Creşterea de capital aferentă unei acțiuni} = \frac{2.500.000\ lei}{1.200\ acțiuni} = 2.083\ lei\ (rotunjit)$$

• Valoarea nominală (V_n) a unei acțiuni, după efectuarea creşterii de capital, devine:

$V_n = 25.000 + 2.083 = 27.083$ lei

• Capitalul social (C_s), după operațiunile de creştere a capitalului, devine:

$C_s = 1.200$ acțiuni x 27.083 lei/acț. = 32.500.000 lei (rotunjit)

Dacă s-ar fi procedat la creşterea numărului de acțiuni (emisiunea de acțiuni), numărul de acțiuni noi ce trebuie emise pentru acoperirea creşterii de capital este dat de raportul dintre creşterea capitalului şi valoarea nominală a unei acțiuni, respectiv :

$$N_1 = \frac{C_c}{V_n}$$

în care:

N_1 - numărul noilor acțiuni care trebuie emise;
C_c - creşterea capitalului social;
V_n - valoarea nominală a unei acțiuni.

Rezultă:

$$N_1 = \frac{C_c}{V_n} = \frac{2.500.000}{25.000} = 100 \text{ acțiuni}$$

• Numărul total de acțiuni după noua emisiune (N_t):

$N_t = N_0 + N_1 = 1.200 + 100 = 1.300$ acțiuni

• Capitalul social după noua emisiune (C_s) va fi:

$C_s = 1.300$ acțiuni x 25.000 lei / acțiunea = 32.500.000 lei

• ***Înregistrările contabile*** respectă, în principiu, regulile stabilite în prezentul curs, respectiv:

a) - Reflectarea contabilă a subscrierii pentru creşterea capitalului social:

Formula contabilă:

2.500.000	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	=	1011 - Capital subscris nevărsat	2.500.000

b) - Încasarea efectivă a diferențelor de valoare sau a contravalorii noilor acțiuni:

Formula contabilă:

2.500.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124)	=	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	2.500.000

sau:

2.500.000	5311 - Casa în lei (5314)	=	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	2.500.000

c) - Constituirea efectivă a capitalului social:

Formula contabilă:

2.500.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	2.500.000

EXEMPLUL NR. 4

Un agent economic prezintă următoarea situație a capitalului social:

- Capital social = 30.000.000 lei
  - Nr. acțiuni = 1.200
  - Valoarea nominală a unei acțiuni = 25.000 lei

Capital social = 1.200 acțiuni x 25.000 lei/acț. = 30.000.000 lei

- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piață sau valoarea bursieră a acțiunilor)= = 27.000 lei/acțiunea = 1.200 acțiuni x 27.000 lei/acțiunea = 32.400.000 lei

Cunoscându-se faptul că raportul preț – piață pe acțiune este de 13, iar dividendul prognozat de emiterea pe acțiune este de 2.000 lei, se cere determinarea valorii de emisie a noilor acțiuni şi a Dreptului preferențial de subscriere (DPS).

Conform celor prezentate la acest curs, valoarea de emisie a unei acțiuni trebuie să fie mai mare decât valoarea nominală a acțiunilor existente, dar mai mică decât valoarea matematică contabilă a acțiunilor existente, respectiv:

$$V_0 > V_e > V_n$$

în care:

V_e - valoarea de emisiune a noilor acțiuni;
V_0 - valoarea matematică contabilă a vechilor acțiuni;
V_n - valoarea nominală a acțiunilor.

Din datele problemei se cunosc:

- V_n = 25.000 lei/acțiunea;
- V_0 = 27.000 lei/acțiunea;
- Dividendul prognozat de emitere pe acțiune (Dp) = 2.000 lei;
- Raportul preț – piață, pe acțiune = 13.

Rezultă:

$$R_p = \frac{V_e}{D_p}$$

în care:

R_p - raportul preț – piață pe acțiune;
V_e - valoarea de emisiune;
D_p - dividendul prognozat pe acțiune.

Din elementele formulei se cunosc raportul preţ–piaţă pe acţiune şi dividendul prognozat, putându-se determina astfel valoarea de emisiune a noilor acţiuni, respectiv:

$$R_p = \frac{V_o}{D_p} \Rightarrow 13 = \frac{V_o}{2.000} \Rightarrow V_o = 13 \times 2.000 = 26.000 \text{ lei/acţiunea}$$

Rezultă deci că valoarea de emisiune sau valoarea de piaţă (bursieră) a noilor acţiuni va fi de 26.000 lei.

În consecinţă, agentul economic va prezenta următoarea situaţie:

- Valoarea matematică contabilă a vechilor acţiuni =

= 1.200 acţiuni x 27.000 lei/acţiunea = 32.400.000 lei

- Valoarea de emisiune (Ve) a noilor acţiuni =100 acţiuni x 26.000 lei/acţiunea =

= 2.600.000 lei

Ca urmare a emisiunii noilor acţiuni, se actualizează şi valoarea de piaţă (bursieră) a acţiunilor agentului economic (valoarea matematică contabilă a unei acţiuni, după creşterea capitalului social), respectiv:

$$V_1 = \frac{(N_0 \times V_0) + (N_1 \times V_e)}{(N_0 + N_1)}$$

în care:

V_1 - valoarea matematică a unei acţiuni după creşterea capitalului social (valoarea de piaţă sau valoarea bursieră);

V_0 - valoarea matematică contabilă iniţială (veche) a acţiunilor (preţul de piaţă sau bursier vechi);

N_0 - numărul iniţial de acţiuni (vechi);

N_1 - numărul noilor acţiuni emise;

V_e - valoarea de emisiune a noilor acţiuni.

Rezultă:

$$V_1 \frac{(1.200 \times 27.000) + (100 \times 26.000)}{1.200 + 100}$$

$$= \frac{32.400.000 + 2.600.000}{1.300} = \frac{35.000.000}{1.300} = 26.923 \text{ lei/acţiunea}$$

Rezultă:

- Valoarea de piaţă (bursieră) a unei acţiuni înainte de emisiune = 27.000 lei/acţiunea
- Valoarea de piaţă (bursieră) a unei acţiuni după emisiune = 26.923 lei/acţiunea

Pierdere teoretică suportată de vechii acţionari = 27.000 - 26.923 = 77 lei

Această diferenţă constituie Dreptul preferenţial de subscriere (DPS), care revine proprietarilor vechilor acţiuni.

După cum se cunoaşte, valoarea DPS poate fi determinată şi în baza următoarei relaţii de calcul:

$$DPS = \frac{N_1 (V_0 - V_e)}{N_0 + N_1}$$

Rezultă:

$$1\ DPS = \frac{N_1 (V_0 - V_e)}{N_0 + N_1} = \frac{100\,(27.000 - 26.000)}{1.200 + 100} = \frac{100.000}{1.300} = 77 \text{ lei}$$

Încă o dată repetăm că emisiunea de noi acţiuni nu provoacă pierderi pentru vechii acţionari, ca urmare a existenţei Drepturilor preferenţiale de subscriere (DPS), pe care le dobândesc vechii acţionari şi care au rolul de a compensa scăderea valorii de piaţă (bursiere) a acţiunilor deţinute.

În cazul exemplului nostru, având în vedere proporţia existentă între numărul noilor acţiuni emise (100 acţiuni) şi numărul vechilor acţiuni existente (1.200), rezultă că raportul este de 1/12, adică un acţionar care deţine 12 acţiuni vechi poate cumpăra o acţiune nouă, în condiţiile în care el beneficiază de Drepturile preferenţiale de subscriere (77 lei/acţiune), la preţul de emisiune de 26.000 lei, respectiv:

12 acţiuni vechi x 12 DPS = 12 x 77 = 923 lei (valoarea DPS este de fapt 76,923, însă am rotunjit la 77 lei şi tocmai de aceea produsul dintre 12 şi 77 face 924 lei şi 923 lei).

În aceste condiţii ***capitalul social deţinut de un acţionar*** care avea 12 acţiuni vechi şi a cumpărat o acţiune nouă este următorul:

C_s = (12 acţiuni x 27.000 lei/acţiunea) + (1 acţiune x 26.000 lei/acţiunea) =
= 324.000 + 26.000 = 350.000 lei

În felul acesta acţiunile deţinute de vechiul acţionar au o valoare de piaţă (bursieră) nouă, respectiv:

Valoarea bursieră (de piaţă) a acţiunilor
= (12 acţiuni vechi + 1 acţiune nouă) x valoarea matematică contabilă a unei acţiuni după creşterea capitalului social = 13 x 26.923 = 350.000 lei

În situaţia în care vechiul acţionar nu doreşte să cumpere noi acţiuni, el îşi poate vinde Drepturile preferenţiale de subscriere altor acţionari sau investitori, compensându-şi în felul acesta pierderea de capital suportată ca urmare a reducerii valorii de piaţă (bursiere) a titlurilor (acţiunilor) deţinute.

Noii investitori, adică cumpărătorii noilor acţiuni, care în trecut nu au fost acţionarii firmei emitente, cumpără acţiunile la preţul de 26.923 lei/acţiunea, însă pentru a putea realiza

achiziția noilor acțiuni, ei trebuie să plătească în prealabil (să cumpere) Drepturile preferențiale de subscriere, proporțional cu numărul acțiunilor noi emise, în raport cu acțiunile vechi existente, respectiv în raport de 1/12.

În consecință, pentru ca un investitor să poată cumpăra o acțiune nouă, el trebuie să achiziționeze în prealabil 12 DPS, fiecare în sumă de 77 lei, respectiv:

1 acțiune x 26.000 lei/acțiunea = 26.000 lei
12 DPS x 77 lei/DPS = 923 lei

Costul unei acțiuni noi = 26.000 + 923 = 26.923 lei

Se observă că acest cost reprezintă de fapt valoarea matematică contabilă (valoarea de piață sau valoarea bursieră) a acțiunilor după noua emisiune de acțiuni.

ATENȚIE!

- Înregistrările contabile au fost prezentate deja, însă am prezentat problematica emisiunilor de acțiuni în mai multe variante, în scop didactic.

I. 18.1.1.1 - Precizări suplimentare privind calculul valorii drepturilor preferențiale de subscriere (DPS)

În principiu, ***valoarea teoretică*** a unui DPS o reprezintă diferența dintre valoarea matematică contabilă (valoarea de piață) a vechilor acțiuni (mai mare) şi valoarea de emisie a noilor acțiuni (mai mică).

Pentru acoperirea pierderii pe care ar putea-o înregistra vechii acționari, aceştia primesc pentru fiecare acțiune veche un Drept preferențial de subscriere, pentru acoperirea pierderii din emisiunea de noi acțiuni pentru creşterea capitalului.

EXEMPLU : - Un agent economic prezintă următoarea situație a capitalului:

- Capital social = 125.000.000 lei

din care:

- Nr. acțiuni = .5.000
- Valoarea nominală = 25.000 lei/acțiunea

Capital social = 5.000 x 25.000 = 125.000.000 lei

- Cotația acțiunilor la bursă sau valoarea matematică contabilă a acțiunilor este de 29.000 lei/acțiunea (V_0) = 5.000 acțiuni x 29.000 lei/acțiunea = 145.000.000 lei

Adunarea generală a acționarilor hotărăşte creşterea capitalului social prin emiterea a 1.000 acțiuni noi, în următoarele condiții:

- Valoarea nominală a acțiunilor = 25.000 lei/acțiunea =

= 1.000 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = 25.000.000 lei

Respectându-se principiul:

$$V_0 > V_e > V_n$$

- Valoarea de emisiune a noilor acţiuni = 27.000 lei/acţiunea = = 1.000 acţiuni x 27.000 lei/acţiunea = 27.000.000 lei

---

Prime de emisiune = 27.000.000 - 25.000.000 = 2.000.000 lei

- Valoarea matematică contabilă (valoarea bursieră sau de piaţă) a unei acţiuni, după creşterea capitalului social, deci care înglobează şi noile acţiuni emise, se determină în baza următoarei relaţii de calcul (V_1):

$$V_1 = \frac{(N_0 \times V_0) + (N_1 \times V_e)}{(N_0 + N_1)} =$$

$$= \frac{(5.000 \text{ acţ.} \times 29.000 \text{ lei/acţ.}) + (1.000 \text{ acţiuni} \times 27.000 \text{ lei/acţ.})}{5.000 \text{ acţiuni} + 1.000 \text{ acţiuni}} =$$

$$= \frac{(5.000 \times 29.000) + (1.000 \times 27.000)}{5.0 + 1.000} =$$

$$= \frac{145.000.000 + 27.000.000}{6.000} = \frac{172.000.000}{6.000} = 28.667 \text{ lei/acţiune}$$

$$V_1 = 28.667 \text{ lei/acţiunea}$$

- Raportul acţiuni noi/acţiuni vechi este de 1.000/5.000, adică 1/5.
- Pentru acoperirea pierderilor pe care le înregistrează vechii acţionari, se calculează valoarea Drepturilor preferenţiale de subscriere (DPS) care să acopere diferenţa dintre valoarea matematică contabilă a vechilor acţiuni (29.000 lei/acţiunea) şi valoarea matematică contabilă a acţiunilor după emisiune, adică după mărirea capitalului social (28.667 lei).

Determinarea valorii unui DPS se poate realiza în baza următoarelor relaţii de calcul:

a) $DPS = V_0 - V_1 = 29.000 - 28.667 = 333$ lei

sau:

b) $DPS = \frac{N_1 (V_0 - V_e)}{N_0 + N_1} = \frac{1.000 (29.000 - 27.000)}{5.000 + 1.000} =$

$$= \frac{2.000.000}{6.000} = 333,3 \text{ lei}$$

1 DPS = 333,3 lei

Rezultă că pierderea de valoare pe care o înregistrează vechiul acţionar, pentru fiecare acţiune deţinută (29.000 – 28.667 = 333 lei), se compensează cu posedarea unui Drept preferenţial de subscriere (DPS), adică, în urma creşterii capitalului social, vechiul acţionar nici nu câştigă, dar nici nu pierde.

Să luăm, de exemplu, cazul unui acţionar vechi care deţine 5 acţiuni.

Situaţia acţionarului vechi va fi următoarea:

- valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) a vechilor acţiuni = = 5 acţiuni x 29.000 lei/acţiunea = 145.000 lei

- valoarea matematică contabilă (de piaţă) a acţiunilor, după creşterea capitalului social = 5 acţiuni x 28.667 lei/acţiunea = 143.335 lei

ATENŢIE!

- Dacă bunurile ar rămâne în această fază, fără a se calcula DPS-urile aferente acţionarilor vechi, vechiul acţionar ar înregistra o pierdere de 1.665 lei (145.000 – 143.335 = 1.665 lei).

În realitate, însă, intervin Drepturile preferenţiale de subscriere (DPS), care compensează pierderea, valoarea acţiunilor deţinute de vechii acţionari calculându-se după relaţia:

$$C_s = (N_0 \times V_1) + (5\,DPS \times 333\ lei / DPS)$$

în care:

C_s = capitalul social deţinut de vechiul acţionar sub forma celor 5 acţiuni;

N_0 = numărul acţiunilor vechi pe care le deţine acţionarul;

V_1 = valoarea matematică contabilă (valoarea bursieră sau de piaţă) a acţiunilor după creşterea capitalului social;

DPS = reprezintă cele 5 Drepturi preferenţiale de subscriere, pe care le primeşte vechiul acţionar, pentru cele 5 acţiuni pe care le deţine şi care, îi acoperă pierderea de 333 lei, pe care o înregistrează în noul context.

Rezultă:

$C_s = (5 \times 28.667) + (5 \times 333) = 143.335 + 1.665 = 145.000$ lei

Conform raportului acţiuni vechi/acţiuni noi (5/1) , vechiului acţionar îi sunt necesare 5 DPS pentru a subscrie o acţiune nouă.

• ***Dacă am presupune că vechiul acţionar deţine numai 4 acţiuni***, pentru a putea cumpăra o nouă acţiune, el va trebui să cumpere 1 DPS disponibilizat de un alt acţionar; în felul acesta, cea de-a cincea acţiune l-ar costa 27.333 lei.

$$(V_o + 1\ DPS = 27.000 + 333 = 27.333\ lei)$$

• ***Dacă vechiul acţionar deţine 6 acţiuni vechi***, el poate achiziţiona o acţiune nouă cu 5 DPS, iar al şaselea DPS îl poate vinde, DPS-urile fiind, aşa cum s-a precizat, titluri negociabile, ca şi acţiunile, sau mai poate cumpăra încă 4 DPS, ca să facă în total 5 şi să mai cumpere o a doua acţiune.

În ceea ce îi priveşte pe noii acţionari (investitori), situaţia lor va fi următoarea:

• Conform raportului de 5 acţiuni vechi/1 acţiune nouă, noii acţionari vor trebui să cumpere mai întâi 5 DPS şi apoi să achite valoarea de emisiune a acţiunii, respectiv:

$$C_a = 5\ DPS + V_e$$

în care:

C_a - costul de achiziţie al unei acţiuni noi;
5 DPS - contravaloarea a 5 DPS;
V_e - valoarea de emisiune a noilor acţiuni,

Rezultă:

$$C_a = (5 \times 333,3) + 27.000 = 1.667 + 27.000 = 28.667\ lei$$

Valoarea unui DPS poate rezulta şi din următoarea relaţie de calcul:

$$1\ DPs = \frac{V_1 - V_e}{N_0} = \frac{28.667 - 27.000}{5} = \frac{1.667}{5} = 333\ lei$$

• Reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind creşterea capitalului prin emisiunea de obligaţiuni:

a) - Reflectarea contabilă a subscrierii noilor acţiuni, la valoarea de emisiune:

Formula contabilă:

27.000.000	456	- Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%		
				1011	- Capital subscris nevărsat	25.000.000
				1041	- Prime de emisiune sau de aport	2.000.000

b) - Reflectarea contabilă a încasării contravalorii noilor acţiuni:

Formula contabilă:

27.000.000	5311	- Casa în lei (5314)	=	456	- Decontări cu asociaţii privind capitalul	27.000.000

sau:

27.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124)	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul		27.000.000

c) - Reflectarea contabilă a transferării capitalului subscris nevărsat şi a primelor de emisiune la capitalul social subscris vărsat:

Formula contabilă:

	%				
25.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat		27.000.000
2.000.000	1041 - Prime de emisiune sau de aport				

I.18.1.2 - Majorarea (creşterea) capitalului social prin aport în natură

Creşterea capitalului social prin aport în natură are ca principal obiectiv sporirea potenţialului tehnologic şi economic al firmei, prin atragerea de noi active la capitalul social.

În principiu, creşterea de capital se realizează prin emisiunea de noi acţiuni, care remunerează aportul în natură (bunuri economice) la capitalul social.

Spre deosebire de aportul bănesc, în cazul majorării capitalului social prin aport în natură nu apare problema protejării vechilor acţionari, noile acţiuni emiţându-se la o valoare teoretică apropiată de valoarea titlului ş totodată, titularii noilor acţiuni sunt de fapt aportorii de bunuri.

Şi în cazul aportărilor în natură pot exista prime, calculate ca diferenţă între ***valoarea de emisie*** şi ***valoarea nominală*** a acţiunilor, denumite ***prime de aport***.

EXEMPLE:

Ex. 1 - Un agent economic prezintă următoarea situaţie a capitalului social:

- Capital social (C_s) = 50.000.000 lei
  - Nr. Acţiuni (N_a) = 2.000
  - Valoarea nominală (V_n) = 25.000 lei/acţiunea

C_s = 2.000 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea = 50.000.000 lei

- Valoarea matematică contabilă, respectiv valoarea de piaţă sau valoarea bursieră: (V_0) = 30.000 lei/acţiunea = 2.000 acţiuni x 30.000 lei/acţiunea = 60.000.000 lei

Adunarea generală a acţionarilor hotărăşte emiterea a 1.000 acţiuni noi, reprezentând remunerarea unui aport în natură, constituit dintr-un mijloc fix.

Conform raportului de evaluare, mijlocul fix este evaluat la 30.000.000 lei, respectiv:

- Valoarea nominală a acţiunilor = 1.000 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea =25.000.000 lei
- Valoarea de emisie (conform evaluării mijlocului fix) = 1.000 acţiuni x 30.000 lei/acţ.= = 30.000.000 lei

Prime de aport = 30.000.000 - 25.000.000 = 5.000.000 lei

- ***Reflectarea contabilă a creşterii capitalului social:***

a) - Reflectarea contabilă a subscrierii aportului în natură:

Formula contabilă:

30.000.000	456	- Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%		
				1011	- Capital subscris nevărsat	25.000.000
				1041	- Prime de emisiune sau de aport	5.000.000

b) - Reflectarea contabilă a recepţionării (vărsării efective) a mijlocului fix, adus ca aport în natură:

Formula contabilă:

30.000.000	212	- Mijloace fixe	=	456	- Decontări cu asociaţii privind capitalul	25.000.000

c) - Reflectarea contabilă a constituirii efective a capitalului social:

Formula contabilă:

		%	=	1012	- Capital subscris vărsat	30.000.000
25.000.000	1011	- Capital subscris nevărsat				
5.000.000	1041	- Prime de emisie sau de aport				

ATENŢIE!

- De regulă, primele de emisiune sau de aport se transferă la Rezervele firmei şi, eventual, din aceste prime pot fi acoperite şi cheltuielile de constituire sau dezvoltare a firmei.

d) - Dacă presupunem că primele de aport se transferă la rezerve, se vor face următoarele înregistrări contabile:

Formula contabilă:

25.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	25.000.000
şi:					
5.000.000	1041 - Prime de emisiune sau de aport	=	1068 - Alte rezerve vărsate	5.000.000
sau:					
5.000.000	1041 - Prime de emisiune sau de aport	=	201 - Cheltuieli de constituire	5.000.000

Ex. 2 - Un agent economic cu capital de stat primeşte fonduri de la bugetul de stat pentru dezvoltarea capacităților de producție, în sumă de 10.000.000 lei.

Aceste fonduri sunt alocate sub forma cheltuielilor de capital, iar din punct de vedere financiar-contabil, ele sunt considerate ca o participare a statului la creşterea capitalului social al firmei, operația fiind echivalentă operațiunilor de creştere a capitalului social prin emisiunea de acțiuni.

Presupunând că acțiunile firmei cu capital integral de stat sunt evaluate la 25.000 lei/ acțiunea, rezultă că într-o asemenea situație firma va proceda la emisiunea a 400 acțiuni noi (10.000.000 : 25.000 = 400), al căror beneficiar va fi statul român, prin instituțiile abilitate.

Reflectarea contabilă a acestor operații se realizează în felul următor:

a) - Reflectarea contabilă a subscrierii la capitalul social:

Formula contabilă:

10.000.000	456 – Decontări cu asociații privind capitalul	=	1011 - Capital subscris nevărsat	10.000.000

b) - Reflectarea contabilă a încasării efective a fondurilor:

Formula contabilă:

10.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	10.000.000

c) - Reflectarea contabilă a trecerii sumelor la capitalul social:

Formula contabilă:

10.000.000	1011 – Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	10.000.000

I.18.1.3 - Majorarea (creşterea) capitalului social prin operaţii interne

Creşterea capitalului social prin operaţii interne cuprinde patru tipuri de operaţiuni, respectiv:

- creşterea capitalului social prin încorporarea rezervelor;
- creşterea capitalului social prin încorporarea primelor de capital;
- creşterea capitalului social prin încorporarea în capitalul social a diferenţelor din reevaluare;
- creşterea capitalului social prin încorporarea profitului.

Creşterea capitalului social prin operaţii interne nu produce o modificare în sensul creşterii patrimoniului, ci doar o modificare internă a patrimoniului, în sensul că are loc o modificare de structură a pasivului patrimonial, prin creşterea postului *„Capital social“* şi micşorarea altor posturi de pasiv, respectiv a rezervelor, primelor de capital, profitului sau diferenţelor favorabile din reevaluare.

Motivaţia principală a creşterii capitalului social prin operaţii interne este, în primul rând, una psihologică, în sensul creşterii credibilităţii firmei, atât pentru propriii acţionari, cât şi pentru mediul exterior.

Majorarea capitalului social prin operaţii interne este o operaţie care are suportul acţionarilor, deoarece, pe lângă faptul că ei sunt protejaţi în ceea ce priveşte capitalul pe care îl deţin, le cresc posibilităţile de a încasa dividende superioare din profitul realizat de firmă, situaţie care nu este posibilă atunci când rezultatele pozitive ale firmei se regăsesc sub formă de rezerve, de exemplu.

Mecanismul sau procedura de creştere a capitalului social se poate realiza în două moduri:

- prin emisiunea de noi acţiuni, care se atribuie gratuit vechilor acţionari;
- prin creşterea valorii nominale a vechilor acţiuni.

Protecţia vechilor acţionari se realizează cu ajutorul unor instrumente financiare numite ***Drepturi de atribuire*** (DA), care se calculează ca o diferenţă dintre valoarea matematică contabilă (valoarea bursieră sau valoarea de piaţă), înainte de creşterea capitalului social, şi valoarea matematică contabilă (valoarea bursieră) a unei acţiuni, după creşterea capitalului social.

Pentru a putea determina ***Dreptul de atribuire***, se porneşte de la relaţia de calcul al DPS-urilor, în care valoarea de emisiune (V_e) se consideră egală cu zero.

Rezultă:

$$DPS = \frac{N_1 (V_0 - V_e)}{N_0 + N_1}$$

Dacă:

$V_e = 0$

Rezultă:

$$DA = \frac{N_1(V_0 - 0)}{N_0 + N_1} = \frac{N_1 \times V_0}{N_0 + N_1}$$

în care:

- DA - dreptul de atribuire;
- N_1 - numărul de acțiuni noi emise;
- N_0 - numărul de acțiuni vechi;
- V_0 - valoarea matematică contabilă (valoarea bursieră sau de piață) a vechilor acțiuni.

Valoarea de emisiune (V_e) se consideră egală cu zero, deoarece creşterea capitalului social se realizează prin operații de structură internă, atribuirea de noi acțiuni sau creşterea valorii nominale a vechilor acțiuni nemodificând situația acționarilor, în sensul că ceea ce se pierde prin micşorarea valorii de piață (bursiere) a acțiunilor se câştigă sau se compensează, cu primirea de noi acțiuni sau creşterea valorii acțiunilor vechi.

De asemenea, facem mențiunea că noii investitori sau vechii acționari pot intra în posesia noilor acțiuni cu condiția deținerii sau cumpărării Drepturilor de atribuire (DA) corespunzătoare.

Relația de calcul al Drepturilor de atribuire a fost prezentată deja, fiind asemănătoare cu cea a determinării DPS, cu precizarea că valoarea DA-urilor este o ***valoare teoretică,*** DA-urile fiind, ca şi DPS-urile, titluri care se negociază în cadrul pieței financiare (piața capitalurilor).

EXEMPLE:

Ex. 1 - Un agent economic prezintă următoarea situație a capitalurilor proprii:

- Capital social (C_s) = 50.000.000 lei
  - Nr. acțiuni = 2.000 acțiuni
  - Valoarea nominală = 25.000 lei/acțiunea

C_s = 2.000 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = 50.000.000 lei

- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă sau bursieră) = 27.000 lei/acţiunea = 2.000 acţiuni x 27.000 lei = 54.000.000 lei
- Fond de rezerve = 12.500.000 lei

În aceste condiţii, Adunarea generală a acţionarilor hotărăşte creşterea capitalului social cu 12.500.000 lei prin încorporarea în capitalul social al rezervelor, procedând la emiterea a 500 acţiuni (12.500.000 lei : 25.000 lei/acţiunea = 500 acţiuni).

Urmare a emisiunii de acţiuni la nivelul rezervelor, adică a încorporării rezervelor la capitalul social, capitalul propriu al agentului economic prezintă următoarea structură:

- Capitaluri proprii = 62.500.000 lei

din care: - Capital social = 62.500.000 lei
- Rezerve = 0

Creşterea capitalului social prin încorporarea rezervelor conduce la emiterea de acţiuni noi (500 acţiuni), rezultând o creştere a numărului total de acţiuni şi, implicit, o scădere a valorii de piaţă (bursiere) a acţiunilor, fapt ce generează o pierdere de capital (pierdere de valoare a acţiunilor) pentru vechii acţionari, astfel:

- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă sau bursieră) a vechilor acţiuni = 27.000 lei/acţiunea = 2.000 acţiuni x 27.000 lei/acţiunea = = 54.000.000 lei
- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă a unei acţiuni, după creşterea capitalului social) se determină după relaţia:

$$V_1 = \frac{V_0}{N_0 + N_1} = \frac{54.000.000 \text{ lei}}{2.000 \text{ acţiuni} + 500 \text{ acţiuni}} = \frac{54.000.000}{2.500} = 21.600 \text{ lei/acţiunea}$$

- Pierderea teoretică pe care o suportă vechiul acţionar, care se concretizează în Dreptul de atribuire (DA) pe care urmează să-l primească, se determină după relaţia:

$$DA = V_0 - V_1$$

în care:

DA - dreptul de atribuire, echivalent pierderii teoretice de valoare;
V_0 - valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) a unei acţiuni vechi;
V_1 - valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) a unei acţiuni noi.

Rezultă:

$$DA = V_0 - V_1 = 27.000 - 21.600 = 5.400 \text{ lei}$$

Dreptul de atribuire (DA) se poate determina şi în baza relaţiei de calcul prezentate anterior, respectiv:

$$DA = \frac{N_1 \times V_0}{N_0 + N_1} = \frac{500 \times 27.000}{2.000 + 500} = \frac{13.500.000}{2.500} = 5.400 \text{ lei}$$

După cum se observă, pierderea de valoare teoretică a vechiului acţionar se compensează cu Dreptul de atribuire (DA) de care beneficiază pentru fiecare acţiune veche pe care o deţine.

Având în vedere faptul că raportul acţiuni vechi/acţiuni noi este de 4/1 (2.500/500 ⇒ 4/1), rezultă că pentru a putea beneficia gratuit de o acţiune nouă vechiul acţionar va trebui să posede 4 DA.

Dacă presupunem că vechiul acţionar deţine 5 DA, el va obţine în mod gratuit o acţiune nouă cu 4 DA, iar pentru a putea procura o a doua acţiune nouă, el va trebui să cumpere 3 DA, în valoare de 16.200 lei, de la alţi posesori de DA-uri, care doresc să le vândă, respectiv:

3 DA x 5.400 lei/DA = 16.200 lei

Un acţionar vechi, deţinător a 4 acţiuni vechi, după creşterea capitalului social va deţine următorul capital:

- Capitalul deţinut înainte de creşterea capitalului social prin încorporarea rezervelor:

C_s = 4 acţiuni x 27.000 lei/acţiunea = 108.000 lei

- Capitalul deţinut după creşterea capitalului social, ca urmare a încorporării rezervelor:

C_s = (4 acţiuni x 21.600 lei/acţiunea + (4 DA x 5.400 lei/DA) =
= 86.400 + 21.600 = 108.000 lei

Se observă deci că DA-urile compensează pierderea teoretică de valoare a acţiunilor deţinute de vechii acţionari.

În ceea ce îi priveşte pe noii investitori, aceştia, pentru a putea achiziţiona o acţiune nouă, vor trebui să cumpere 4 DA, corespunzător raportului 4 acţiuni vechi/1 acţiune nouă (4/1), respectiv:

4 DA x 5.400 lei/DA = 21.600 lei

Şi în această situaţie se observă că prin mecanismele de funcţionare a Drepturilor de atribuire (DA), se ajunge la valoarea matematică contabilă a unei noi acţiuni, care este de 21.600 lei.

ATENŢIE!

- Încă o dată facem menţiunea că valoarea DA este una teoretică, valoarea de piaţă (bursieră) putând fi diferită de cea teoretică, fapt care contează în luarea deciziei de către vechiul acţionar de a păstra sau de a vinde DA-urile pe care le deţine.

De asemenea, dorim să precizăm că ***aceeaşi metodă de creştere a capitalului social se aplică şi la celelalte operaţii interne de creştere a capitalului***.

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

• Reflectarea contabilă a operațiilor de creştere a capitalului social prin operații interne:

a) - Reflectarea contabilă a încorporării rezervelor în capitalul social:

Formula contabilă:

12.500.000	106 - Rezerve	=	1012 - Capital subscris vărsat	12.500.000

Alte situații:

• Dacă în locul Rezervelor se încorporau primele legate de capital, formula contabilă de înregistrare contabilă ar fi fost următoarea:

12.500.000	104 - Prime legate de capital	=	1012 - Capital subscris vărsat	12.500.000

• Dacă în locul Rezervelor se încorporau în capital diferențele favorabile din reevaluare, formula contabilă de înregistrare contabilă ar fi fost următoarea:

12.500.000	105 - Diferențe de reevaluare	=	1012 - Capital subscris vărsat	12.500.000

• Dacă în locul Rezervelor, se încorpora în capitalul social profitul din anii precedenți, formula contabilă de înregistrare ar fi fost următoarea:

12.500.000	107 - Rezultatul reportat	=	1012 - Capital subscris vărsat	12.500.000

I.18.1.4. - Majorarea (creşterea) capitalului social prin conversia în acțiuni a datoriilor societății

Problema conversiei datoriilor societăților comerciale în acțiuni este una de mare actualitate în economia românească, în special urmărindu-se convertirea datoriilor către bugetul de stat în acțiuni şi vinderea acestora unor posibili investitori.

Motivația principală a utilizării acestor metode de creştere a capitalului social o constituie anularea datoriilor societăților comerciale fără a fi afectat patrimoniul, respectiv trezoreria acestora.

Prin conversia datoriilor în acțiuni nu are loc o creştere a lichidităților agentului economic, ci doar o modificare în structura pasivului patrimonial (bilanțier), având loc o majorare a capitalului, prin transformarea datoriilor ca atare sau a obligațiunilor în acțiuni.

Pentru realizarea acestui tip de operațiuni, şi ne referim în primul rând la transformarea obligațiunilor (titluri de credit) în acțiuni (titluri de proprietate), în contractul de emisiune a obligațiunilor trebuie să fie prevăzută posibilitatea transformării acestora în acțiuni, la termenul de scadență sau la un alt termen prevăzut în contract.

Desigur, tot acest mecanism de transformare (conversie) a datoriilor în acțiuni, trebuie să aibă acordul creditorilor, deoarece aceştia îşi dau acordul în transformarea unor titluri de valori cu ***dobândă fixă***,â în titluri de valoare cu ***venit variabil*** (dividendele) şi, în consecință, creditorii trebuie să fie convinşi că veniturile distribuite sub formă de dividende vor fi mai mari decât cupoanele dobânzilor.

Totuşi, dacă creditorii optează pentru conversia datoriilor în acțiuni, ei capătă şi o serie de alte avantaje, cum ar fi dreptul de proprietate sau dreptul de vot etc.

În principiu, pentru agenții economici, obligațiunile convertibile în acțiuni prezintă avantajul că au o rată a dobânzii mai scăzută decât la împrumuturile obligatare clasice şi, totodată, obligațiunile convertibile în acțiuni au un regim fiscal mai avantajos, iar randamentul obligațiunilor convertibile în acțiuni este, de regulă, superior acțiunilor.

Realizarea acestui model de creştere a capitalului social presupune ca noile acțiuni emise prin transformarea obligațiunilor în acțiuni trebuie să aibă o valoare teoretică, cât mai apropiată de cea a obligațiunilor.

Operațiunea în sine produce, aşa cum s-a precizat, modificări în structura pasivului patrimonial, realizându-se o creştere a capitalului social (capitalurilor proprii) pe seama diminuării datoriilor.

Din punctul de vedere al echilibrului bilanțier, se produce următoarea modificare (vezi vol. I).

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j + x_4 - x_4$$

în care:

$\sum_{i=1}^{n} A_i$ - suma activului bilanţier;

$\sum_{j=1}^{m} P_j$ - suma pasivului bilanţier;

x_4 - mărimea modificării valorice de sens pozitiv sau negativ (x poartă indicativul 4 deoarece este vorba despre a patra categorie de modificări bilanțiere).

În cazul acestui tip de operații, nu se pune problema protecției vechilor acționari, deoarece subscriptorii sau obligatarii sunt creditorii agenților economici.

EXEMPLE:

Ex. 1 - Se procedează la creşterea capitalului social, prin transformarea a 6.000 obligațiuni, cu valoarea nominală de 23.000 lei obligațiunea, în 3.000 de acțiuni, cu valoarea nominală de 25.000 lei/acțiunea.

Rezultă:

- obligațiuni = 6.000 obligațiuni x 23.000 lei/obligațiunea = 138.000.000 lei
- acțiuni = 3.000 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = 75.000.000 lei

Prima de emisiune = 138.000.000 - 75.000.000 = 63.000.000

Reflectarea contabilă a acestor operaţiuni se poate realiza în două moduri:

Varianta I:

a) Reflectarea contabilă apare sub forma lichidării împrumutului din emisiunea de obligaţiuni, prin transformarea valorii acestora în capital vărsat şi prime de emisiune:

Formula contabilă:

138.000.000	161	- Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	=	%		
				1012	- Capital subscris vărsat	75.000.000
				1041	- Prime de emisiune sau de aport	63.000.000

Varianta II : Reflectarea contabilă se realizează în două faze:

a) - Reflectarea contabilă a răscumpărării la scadenţă a obligaţiunilor, prin conversia acestora în acţiuni:

Formula contabilă:

138.000.000	505	- Obligaţiuni emise şi răscumpărate	=	%		
				1012	- Capital subscris vărsat	75.000.000
				1041	- Prime de emisiune sau de aport	63.000.000

b) - Reflectarea contabilă a anulării obligaţiunilor convertite (transformate) în acţiuni:

Formula contabilă:

138.000.000	161-	Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	=	505	- Obligaţiuni emise şi răscumpărate	138.000.000

Ex. 2 - Un agent economic prezintă următoarea situaţie a capitalului social:

- Capital social (C_s) = 75.000.000 lei

din care:

- Nr. acţiuni = 3.000
- Valoarea nominală = 25.000 lei/acţiunea

C_s = 3.000 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea = 75.000.000 lei

- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă sau valoarea bursieră) = 27.000 lei/acţiunea = 3.000 acţiuni x 27.000 lei/acţiunea = = 81.000.000 lei

La momentul analizei, datoriile societății către bugetul statului erau de 18.000.000 lei, reprezentând TVA.

Printr-un act normativ şi cu hotărârea AGA, se decide conversia datoriilor agentului economic în acțiuni, respectiv:

$$\text{Nr. acțiuni nou emise} = \frac{\text{Valoarea datoriei}}{\text{Valoarea nominală a unei acțiuni}} = \frac{18.000.000 \text{ lei}}{25.000 \text{ lei/acțiunea}} = 720 \text{ acțiuni}$$

Situația acțiunilor noi emise se prezintă astfel:

- Valoarea nominală = 720 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = 18.000.000 lei
- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piață sau bursieră) = = 720 acțiuni x 27.000 lei/acțiunea = 19.440.000 lei

Prime de emisiune = 19.440.000 - 18.000.000 = 1.440.000 lei

Reflectarea contabilă a acestei operațiuni se realizează cu ajutorul următoarei formule contabile:

Formula contabilă:

19.440.000	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte acumulate	=	%	
			1012 - Capital subscris vărsat	18.000.000
			1041 - Prime de emisiune sau de aport	1.440.000

Ex. 3 - Considerăm că un agent economic, prin hotărârea AGA, decide convertirea datoriei către propriii salariați, privind participarea la profit, cu acordul acestora, în acțiuni, astfel:

- Capital social (C_s) = 75.000.000 lei
  - Nr. acțiuni = 3.000
  - Valoarea nominală = 25.000 lei/acțiunea

C_s = 3.000 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = 75.000.000 lei

- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piață sau bursieră) = = 3.000 acțiuni x 30.000 lei/acțiunea = 90.000.000 lei
- Datorii privind participarea salariaților la profit = 20.000.000 lei
- Conversia datoriei în acțiuni nou emise:

$$\text{Nr. acțiuni noi} = \frac{\text{valoarea datoriei}}{\text{valoarea nominală a acțiunilor}} = \frac{20.000.000}{25.000} = 800 \text{ acțiuni}$$

- Valoarea nominală a noilor acțiuni = 800 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = = 20.000.000 lei
- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piață) = = 800 acțiuni x 30.000 lei/acțiunea = 24.000.000 lei

Prime de emisiune = 24.000.000 - 20.000.000 = 4.000.000 lei

Reflectarea contabilă a acestei operațiuni se realizează cu ajutorul următoarei formule contabile:

Formula contabilă:

24.000.000	424 - Participarea personalului la profit	=	%		
			1012 - Capital subscris vărsat		20.000.000
			1041 - Prime de emisiune sau de aport		4.000.000

ATENȚIE!

- Primele de emisiune sau de aport se pot transfera, în toate situațiile prezentate, la capitalul social.

În cazul exemplului nostru, transferarea primelor de capital la capitalul social se reflectă cu ajutorul următoarei formule contabile:

4.000.000	1041 - Prime de emisiune sau de aport	=	1012 - Capital subscris vărsat		4.000.000

I.18.1.5. - Majorarea (creşterea) capitalului social prin dubla mărire de capital

Operațiunile de creştere a capitalului social prin dublă mărire de capital social se bazează pe capitalizarea simultană sau succesivă a rezervelor, primelor de capital sau diferențelor din reevaluare, respectiv prin aporturi în numerar.

În cazul creşterilor simultane de capital, Drepturile preferențiale de subscriere (DPS) şi Drepturile de atribuire (DA) revin în mod exclusiv ***vechilor acționari***.

În cazul creşterilor succesive de capital, Drepturile preferențiale de subscriere (DPS), respectiv Drepturile de atribuire (DA) aparțin vechilor acționari ai primei creşteri de capital, iar în cazul celei de-a doua creşteri, atât Drepturile preferențiale de subscriere (DPS), cât şi Drepturile de atribuire (DA), după caz, aparțin vechilor acționari şi celor care au beneficiat de prima creştere de capital.

EXEMPLE:

Ex. 1 - O societate comercială pe acţiuni prezintă următoarea situaţie a capitalului:

- Capital social (C_s) = 75.000.000 lei

din care:

- nr. de acţiuni = 3.000
- valoarea nominală = 25.000 lei/acţiunea

C_s = 3.000 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea = 75.000.000 lei

- Valoarea matematică contabilă, respectiv valoarea de piaţă (bursieră) sau evaluarea acţiunilor societăţii pe piaţa de capital = 27.000 lei/acţiunea =3.000 acţiuni x 27.000 lei/acţiunea = 81.000.000 lei

- Rezerve (R) = 12.500.000 lei

Total capitaluri proprii (Cp) = C_s + R = 75.000.000 + 12.500.000 = 87.500.000 lei

Conform hotărârii AGA, societatea comercială decide ***să emită simultan*** 1.000 de acţiuni şi să capitalizeze rezervele în sumă de 12.500.000 lei.

A - Reflectarea în contabilitate a creşterii capitalului prin emiterea celor 1.000 de acţiuni noi:

- Acţiuni noi emise = 1.000 acţiuni
  - Valoarea nominală (V_n) = 1.000 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea = 25.000.000 lei
  - Valoarea de emisiune (V_e) = 1.000 acţiuni x 26.000 lei/acţiunea = 26.000.000 lei

Prima de emisiune (P_e) = $V_e - V_n$ = 26.000.000 - 25.000.000 = 1.000.000 lei

a) - Reflectarea contabilă a subscrierii noilor acţiuni la valoarea de emisiune:

Formula contabilă:

26.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%			
				1011 - Capital subscris nevărsat		25.000.000
				1041 - Prime de emisiune sau de aport		1.000.000

b) - Reflectarea contabilă a vărsămintelor (încasării efective) din emisiunea de acţiuni:

Formula contabilă:

26.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul		26.000.000

c) - Reflectarea contabilă a constituirii capitalului:

Formula contabilă:

	%		=	1012 - Capital subscris vărsat	26.000.000
25.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat				
1.000.000	1041 - Prime de emisiune sau de aport				

B - Reflectarea în contabilitate a creşterii capitalului prin capitalizarea (încorporarea în capital) a rezervelor:

- Rezerve (R) = 12.500.000 lei
- Număr de acțiuni rezultate prin capitalizarea rezervelor (Na):

$$N_a = \frac{R}{V_n}$$

în care:

N_a - numărul de acțiuni nou emise ca urmare a încorporării rezervelor în capital;
R - rezervele încorporate în capital;
V_n - valoarea nominală a acțiunilor societății.

Rezultă:

$$N_a = \frac{R}{V_n} = \frac{12.500.000}{25.000} = 500 \text{ acțiuni}$$

a) - Reflectarea contabilă a încorporării rezervelor în capitalul social:

Formula contabilă :

12.500.000	106 - Rezerve		=	1012 - Capital subscris vărsat	12.500.000

După cum se poate observa, în cazul unei duble creşteri simultane de capital, avem de-a face cu două tipuri diferite de creşteri ale capitalului social:

- pe de o parte, are loc o creştere de capital prin aporturi în numerar sau în natură, şi atunci protecția vechilor acționari se realizează cu ajutorul Drepturilor preferențiale de subscriere (DPS);
- pe de altă parte, avem de-a face cu o creştere de capital prin operațiuni interne, protecția vechilor acționari realizându-se cu ajutorul Drepturilor de atribuire (DA).

În această situaţie calculul valorii celor două drepturi se realizează diferit faţă de situaţiile prezentate în paragrafele respective, în sensul că pierderea teoretică de valoare a titlurilor deţinute de vechii acţionari (acţiunile vechi) este reprezentată de suma dintre un Drept preferenţial de subscriere (DPS) şi un Drept de atribuire (DA), respectiv:

$$P_v = 1\,DPS + 1\,DA$$

în care:

P_v - pierderea teoretică de valoare;
DPS - Drepturile preferenţiale de subscriere;
DA - Drepturile de atribuire.

Practic, dacă în situaţiile separate raţionamentul calculării drepturilor avea la bază poziţia vechiului acţionar, în cazul creşterilor simultane de capital raţionamentul de calcul al drepturilor are la bază poziţia noului acţionar.

Rezultă următoarea situaţie:

- Acţiuni vechi la valoarea nominală = 3.000 acţiuni x 25.000 lei/acţ. = 75.000.000 lei
- Acţiuni vechi la valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) = = 3.000 acţiuni x 27.000 lei/acţiunea = 81.000.000 lei
- Acţiuni noi emise prin aport în numerar = 1.000 acţiuni:
  - Valoarea nominală = 1.000 acţiuni x 25.000 lei/acţ.= 25.000.000 lei
  - Valoarea de emisie = 1.000 acţiuni x 26.000 lei/acţ. = 26.000.000 lei
- Acţiuni emise prin capitalizarea rezervelor (acţiuni gratuite) = 500 acţiuni
- Total acţiuni = Acţiuni vechi +Acţiuni nou emise prin aport în numerar + + Acţiuni noi emise prin capitalizarea rezervelor = 3.000 + 1.000 + 500 = 4.500 acţ.
- Paritatea dintre acţiunile noi emise prin aport în numerar şi acţiunile vechi este de 1.000/3.000, adică de 1/3.
- Paritatea dintre acţiunile emise prin capitalizarea rezervelor (acţiuni noi gratuite) este de 500 acţiuni noi/3.000 acţiuni vechi, adică raportul este de 1/6.
- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) a unei acţiuni, după creşterea capitalului social (V_1), va fi dată de raportul:

$$V_1 = \frac{V_0 + V_e}{N_0 + N_1} = \frac{81.000.000 + 26.000.000}{3.000 + (1.000 + 500)} = \frac{107.000.000}{4.500} = 23.778 \text{ lei}$$

ATENŢIE!

- N_1 include toate acţiunile noi, adică şi pe cele din emisiune prin aport în numerar şi cele rezultate din capitalizarea rezervelor.

Valoarea matematică contabilă a unei acţiuni prin creşterea simultană a capitalului (V_1) poate fi calculată şi prin formula clasică, cu precizarea că la numărător numărul acţiunilor noi emise este reprezentat doar de acţiunile emise ca aport în numerar, respectiv:

$$V_1 = \frac{(N_0 \times V_0) + (N_{1e} \times V_e)}{N_0 + N_{1e} + N_{1R}}$$

în care:

N_{1e} - acţiunile noi emise prin aport în numerar;
N_{1R} - acţiunile noi emise prin capitalizarea rezervelor.

Rezultă:

$$V_1 = \frac{(3.000 \times 27.000) + (1.000 \times 26.000)}{3.000 + 1.000 + 500}$$

$$= \frac{81.000.000 + 26.000.000}{4.500} = \frac{107.000.000}{4.500} = 23.778 \text{ lei}$$

- Pierderea de valoare teoretică, reprezentând valoarea cumulată a unui DPS şi a unui DA, respectiv (1 DPS + 1 DA), se determină după relaţia:

$$P_{v(1\,DPS + 1\,DA)} = V_0 - V_1$$

în care:

P_v - pierderea teoretică de valoare echivalentă sumei dintre 1 DPS şi 1 DA
V_0 - valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) a vechilor acţiuni
V_1 - valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) a unei acţiuni, după creşterea simultană de capital.

Rezultă:

$$P_v = 27.000 - 23.778 = 3.222 \text{ lei}$$

Pentru determinarea celor două drepturi, separat, se aplică formulele de calcul cunoscute, respectiv:

1) - Determinarea valorii unui DPS:

$$1\,DPS = \frac{N_{1e}(V_0 - V_e)}{N_0 + N_{1e} + N_{1R}}$$

în care:

1 DPS - valoarea unui Drept preferențial de subscriere;
N_{1e} - numărul acțiunilor noi emise prin aporturi în numerar;
V_0 - valoarea matematică contabilă (valoarea de piață) a vechilor acțiuni;
V_e - valoarea de emisiune a acțiunilor noi, prin aport în numerar;
N_0 - numărul acțiunilor vechi;
N_{1R} - numărul acțiunilor reprezentând capitalizarea rezervelor.

Rezultă:

$$1\ DPS = \frac{N_1(V_0 - V_e)}{N_0 + N_1 + N_{1R}} = \frac{1.000\ (27.000 - 26.000)}{3.000 + 1.000 + 500} = \frac{1.000.000}{4.500} = 222\ lei$$

$$= 222\ lei$$

2) - Determinarea valorii unui Drept de atribuire (DA):

$$DA = \frac{N_{1R} \times V_0}{N_0 + N_{1e} + N_{1R}} = \frac{500 \times 27.000}{3.000 + 1.000 + 500} = \frac{13.500.000}{4.500} = 3.000\ lei$$

$$1\ DA = 3.000\ lei$$

Rezultă:

$$1\ DPS + 1\ DA = 222\ lei + 3.000\ lei = 3.222\ lei$$

Se observă că aceste calcule confirmă pierderea teoretică de valoare cumulată (1 DPS + 1DA), respectiv:

$$P_v = 27.000 - 23.778 = 3.222\ lei$$

Ex. 2 - O societate comercială pe acțiuni prezintă următoarea situație a capitalurilor proprii:

- Capital social (C_s) = 25.000.000 lei
  - Nr. acțiuni = 1.000
  - Valoarea nominală = 25.000 lei/acțiunea

C_s = 1.000 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea = 25.000.000 lei

- Rezerve = 2.500.000 lei

Total capitaluri proprii = 25.000.000 + 2.500.000 = 27.500.000 lei

- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) a acţiunilor = 29.000 lei/acţ. = = 29.000.000 lei.

Adunarea generală a acţionarilor hotărăşte creşterea succesivă a capitalului social prin emiterea a 500 acţiuni noi, prin aport în numerar şi capitalizarea rezervelor în sumă de 2.500.000 lei.

- Valoarea de emisiune poate fi determinată în baza următoarei relaţii de calcul:

$$V_e = VMC = \frac{ANC}{N_a} = \frac{C_s + A_{cp}}{N_a}$$

în care:

V_e - valoarea de emisiune a noilor acţiuni;
VMC - valoarea matematică contabilă a unei acţiuni;
ANC - activ net contabil;
N_a - numărul de acţiuni;
C_s - capital social;
A_{cp} - alte capitaluri proprii (în cazul exemplului nostru sunt Rezervele).

Rezultă:

$$V_e = \frac{C_s + A_{cp}}{N_a} = \frac{25.000.000 + 2.500.000}{1.000} = \frac{27.500.000}{1.000} = 27.500 \text{ lei/acţiunea}$$

A - ETAPA I: - Reflectarea în contabilitate a creşterii capitalului prin emisiunea de acţiuni reprezentând aporturi în numerar:

- Capital social la valoarea nominală = 1.000 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea = = 25.000.000 lei
- Capital social la valoarea de piaţă a acţiunilor = 1.000 acţiuni x 29.000 lei/acţiunea = = 29.000.000 lei
- Se emit 500 acţiuni noi în următoarele condiţii:
  - valoarea nominală = 500 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea = 12.500.000 lei

- valoarea de emisiune = 500 acţiuni x 27.500 lei/acţiunea = 13.750.000 lei

Prime de emisiune = 13.750.000 - 12.500.000 = 1.250.000 lei

a) Reflectarea contabilă a subscrierii noilor acţiuni la valoarea de emisiune:

Formula contabilă:

13.750.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%		
			1011 - Capital subscris nevărsat	12.500.000	
			1041 - Prime de emisiune sau de aport	1.250.000	

b) Reflectarea contabilă a vărsămintelor la capitalul social:

Formula contabilă:

13.750.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	13.750.000

c) Reflectarea contabilă a constituirii capitalului social:

Formula contabilă:

	%	=	1012 - Capital subscris vărsat	13.750.000
12.500.000	1011 - Capital subscris nevărsat			
1.250.000	1041 - Prime de emisiune sau de aport			

ATENŢIE!

- Primele de capital pot fi trecute şi la rezerve sau la acoperirea unor costuri de constituire.

- Determinarea valorii matematice contabile (valorii de piaţă) a unei acţiuni (V_1) după creşterea capitalului social:

$$V_1 = \frac{(N_0 \times V_0) + (N_1 \times V_e)}{(N_0 + N_1)} = \frac{(1.000 \times 29.000) + (500 \times 27.500)}{1.000 + 500} =$$

$$= \frac{29.000.000 + 13.750.000}{1.500} = \frac{42.750.000}{1.500} = 28.500 \text{ lei/acţiunea}$$

$$V_1 = 28.500 \text{ lei}$$

ATENŢIE !

- Reamintesc faptul că o condiţie de bază în stabilirea valorii de emisiune a noilor acţiuni este respectarea principiului:

$$V_0 > V_e > V_n$$

în care:

- V_e - valoarea de emisiune a noilor acţiuni;
- V_0 - valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) a vechilor acţiuni;
- V_n - valoarea nominală a acţiunilor.

Rezultă:

- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă sau valoarea bursieră) a unei acţiuni, înainte de creşterea capitalului social (acţiuni vechi) = 29.000 lei/acţiunea
- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) a unei acţiuni, după creşterea capitalului social = 28.500 lei

---

Pierderea teoretică de valoare pentru vechii acţionari = 29.000 - 28.500 = 500 lei

Această diferenţă se compensează cu Drepturile preferenţiale de subscriere (DPS), care acoperă pierderea teoretică şi care, de fapt, reprezintă pierderea teoretică de valoare a vechilor acţiuni.

Ca mod de calcul, determinarea valorii unui DPS se face astfel:

$$1 \text{ DPS} = V_0 - V_1 = 29.000 - 28.500 = 500 \text{ lei}$$

sau:

$$1 \text{ DPS} = \frac{N_1 (V_0 - V_e)}{N_0 + N_1} = \frac{500 (29.000 - 27.500)}{1.000 + 500} = \frac{750.000}{1.500} = 500 \text{ lei}$$

- Raportul de paritate este de 500 acţiuni noi/1.000 acţiuni vechi, adică raportul este de 1/2, ceea ce înseamnă că un acţionar care deţine 2 acţiuni vechi poate cumpăra o acţiune nouă, în condiţiile în care el beneficiază de Drepturile preferenţiale de subscriere de 500 lei, pentru fiecare acţiune.

Rezultă că prin compensarea cu Drepturile de subscriere, vechiul acţionar nici nu pierde şi nici nu câştigă din valoarea acţiunilor, deoarece:

$$V_1 + 1 \text{ DPS} = V_0$$

Adică:

$$28.500 + 500 = 29.000 \text{ lei}$$

Respectiv:

$$V_0 + 2\,DPS = V_1$$

Adică:

$$27.500 + (2 \times 500) = 28.500$$

B - ETAPA a II - a – Reflectarea în contabilitate a capitalizării rezervelor

După prima etapă de operații, rezultă următoarea situație a capitalurilor proprii:

- Capital social la valoarea nominală = 1.500 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = = 37.500.000 lei
- Capital social la valoarea matematică contabilă (valoarea de piață) = = 1.500 acțiuni x 28.500 lei = 42.750.000 lei
- Rezerve capitalizate $= \dfrac{2.500.000 \text{ lei}}{25.000 \text{ lei/acțiunea}} = 100$ acțiuni
- Raportul de paritate este de 100 acțiuni noi/1.500 acțiuni vechi, respectiv de 1/5.
- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piață) a unei acțiuni după creşterea capitalului social (V_1) , prin încorporarea rezervelor, se determină după relația:

$$V_1 = \frac{V_0}{N_0 + N_1} = \frac{42.750.000}{1.500 + 100} = \frac{42.750.000}{1.600} = 26.719 \text{ lei}$$

$$V_1 = 26.719 \text{ lei}$$

Se observă că vechiul acţionar realizează o pierdere teoretică de 1.781 lei, respectiv:

- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) a acţiunilor înainte de încorporarea rezervelor = 28.500 lei
- Valoarea matematică contabilă (valoarea de piaţă) a unei acţiuni după încorporarea rezervelor = 26.719 lei

Pierdere teoretică = 28.500 - 26.719 = 1.781 lei

Pierderea teoretică înregistrată de vechii acţionari se compensează cu Drepturile de atribuire, care se calculează astfel:

$$DA = V_0 - V_1 = 28.500 - 26.719 = 1.781 \text{ lei}$$

sau:

$$DA = \frac{N_1 \times V_0}{N_0 + N_1} = \frac{100 \times 28.500}{1.500 + 100} = \frac{2.850.000}{1.600} = 1.781 \text{ lei (rotunjit)}$$

Având în vedere raportul dintre noile acţiuni şi vechile acţiuni (100/1.500), adică raportul de 1/5, rezultă că un acţionar vechi, pentru a putea beneficia gratuit de o acţiune nouă, trebuie să posede 15 acţiuni vechi, respectiv 15 DA, deoarece:

$$15 \text{ DA} = 15 \times 1.781 = 26.719 \text{ (rotunjit)}$$

De asemenea este realizată şi protecţia vechiului acţionar, deoarece:

$$V_1 + 1 \text{ DA} = V_0 \ .$$

Adică:

$$26.719 + 1.781 = 28.500$$

- Reflectarea contabilă a încorporării rezervelor în capitalul social

Formula contabilă:

2.500.000	106 - Rezerve	=	1012 - Capital subscris vărsat		2.500.000

I.18.1.6. - Alte forme de creştere a capitalului social

Legea nr. 31/1990, privind societăţile comerciale, republicată, stipulează că majorarea capitalului social prin aporturile în numerar se achită, la subscriere, în proporţie de 30% din valoarea nominală, restul aporturilor putând fi eşalonate pe o perioadă de 3 ani de la data publicării hotărârii de majorare în Monitorul Oficial al României.

De asemenea, acţiunile emise ca urmare a aporturilor în natură se pot plăti într-un termen de până la 3 ani de la publicarea hotărârii de majorare a capitalului social în Monitorul Oficial al României.

ATENȚIE!

- Hotărârile de majorare sau reducere a capitalului social sunt de competența strictă a Adunării Generale a Acționarilor sau Asociaților, orice intervenție administrativă în acest sens fiind ilegală dacă nu are acceptul acționariatului reprezentant de Adunarea Generală.

Aplicații practice privind alte forme de creştere a capitalului social

Ex. 1. În cadrul unei operațiuni de fuziune, societatea comercială absorbantă prin fuziune cu un alt agent economic preia activul acestuia reprezentat de un capital social, la valoarea nominală de 45.000.000 lei, şi o primă de fuziune de 5.000.000 lei.

Activul cuprinde:

- mijloace fixe = 35.000.000 lei
- disponibilități băneşti în conturile bancare = 15.000.000 lei

ATENȚIE!

- Problema fuziunii societăților comerciale va fi tratată într-un capitol separat.

Reflectarea contabilă a creşterii capitalului social presupune parcurgerea mai multor etape:

a) Reflectarea contabilă a subscrierii pentru creşterea capitalului social, la societatea comercială absorbantă:

Formula contabilă:

50.000.000	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	=	%	
			1011 - Capital subscris nevărsat	35.000.000
			1042 - Prime de fuziune	15.000.000

b) Reflectarea contabilă a preluării activelor aduse prin fuziune de către societatea comercială absorbantă:

Formula contabilă:

%		=	456 - Decontări cu asociații privind capitalul 50.000.000
35.000.000	212 - Mijloace fixe		
15.000.000	5121 - Conturi la bancă în lei		

c) Reflectarea contabilă a trecerii capitalului social subscris asupra celui vărsat, presupunând că s-a luat hotărârea ca şi primele de fuziune să fie încorporate în capitalul social.

Formula contabilă:

	%	=	1012 - Capital subscris	50.000.000
35.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat		vărsat	
15.000.000	1042 - Prime de fuziune			

Ex. 2. Prin hotărârea AGA, un agent economic hotărăşte majorarea capitalului social prin aport în valută de 9.000 $, în următoarele condiţii:

- la subscrierea sumei, cursul valutar era de 17.000 lei/$;
- la vărsarea (aportarea) efectivă, cursul valutar era de 16.500 lei/$.

Reflectarea contabilă a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a subscrierii pentru creşterea capitalului social, conform hotărârii AGA şi a Prospectului de emisiune, la cursul valutar de 17.000 lei/$.

ATENŢIE!

- Având în vedere prevederile Legii contabilităţii nr. 82/1991, art.3, aliniatele (1) şi (2), în România, contabilitatea se ţine în limba română şi în moneda naţională (leul) şi, respectiv, contabilitatea operaţiunilor efectuate în valută se ţine atât în moneda naţională, cât şi în valută.

• Transformarea valutei în lei la cursul valutar de la data subscrierii:

9.000 $ x 17.000 lei/$ = 153.000.000 lei

Formula contabilă:

153.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capital subscris nevărsat	153.000.000

b) Reflectarea contabilă a vărsării efective (aportării) capitalului social subscris conform extrasului de cont bancar şi a foii de vărsământ, la cursul valutar existent la data aportării:

• Transformarea valutei în lei, la cursul valutar existent la data aportării:

9.000 $ x 16.500 lei/$ = 148.500.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	456 - Decontări cu	153.000.000
148.500.000	5124 - Conturi la bănci		asociații privind	
	în devize		capitalul	
4.500.000	1068 - Alte rezerve			

c) Reflectarea contabilă a trecerii capitalului social subscris la capitalul social vărsat.

Formula contabilă:

153.000.000	1011 - Capital subscris	=	1012 - Capital subscris	153.000.000
	nevărsat		vărsat	

Ex. 3. Prin hotărârea AGA, un agent economic hotărăşte majorarea capitalului social, prin aport în valută de 9.000 $, în următoarele condiţii:

- curs valutar la data subscrierii = 17.000 lei/$
- curs valutar la data aportării (vărsării efective) = 18.000 lei/$

Reflectarea contabilă a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a subscrierii pentru creşterea capitalului social, conform hotărârii AGA şi a prospectului de emisiune, la cursul valutar de 17.000 lei/$.

- Transformarea valutei în lei, la data subscrierii:

9.000 $ x 17.000 lei/$ = 153.000.000 lei

Formula contabilă:

153.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capital subscris nevărsat	153.000.000

b) Transformarea valutei în lei, la data aportării:

9.000 $ x 18.000 lei/$ = 162.000.000 lei

Formula contabilă:

162.000.000	5124 - Conturi la bănci	=	%	
	în devize		456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	153.000.000
			1068 - Alte rezerve	9.000.000

c) Reflectarea contabilă a trecerii capitalului subscris asupra celui vărsat.

Formula contabilă:

153.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	153.000.000

Ex. 4. Un agent economic, prin hotărârea AGA, decide creşterea capitalului social, pentru toți acționarii societății (operațiuni interne), prin capitalizarea profitului net din exercițiul financiar precedent şi a profitului net al anului curent, astfel:

- Profitul net din exerciții precedente = 8.000.000 lei
- Profitul net din exercițiul curent = 3.000.000 lei

ATENȚIE!

- Aspectele financiare şi tehnicile de creştere a capitalului social prin operații de structură (operații interne) au fost prezentate într-un paragraf anterior, de data aceasta insistându-se doar asupra înregistrării contabile.

Reflectarea în contabilitate a creşterii capitalului social prin aceste două operații interne presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a trecerii profitului net al exercițiului precedent la capitalul social.

Înainte de a face înregistrarea contabilă, facem precizarea că transferul profitului net asupra capitalului social, indiferent dacă este vorba de profitul net din anii precedenți sau din anul curent, reprezintă de fapt un câştig al acționarilor, sub formă de dividende, care sunt plasate în capitalul social al firmei, şi, în consecință, asupra sumelor respective se aplică ***impozitul pe dividende*** care, conform legislației actuale, este de 10% asupra bazei impozabile, respectiv:

$$I_d = \frac{P_n \times C_{id}}{100}$$

în care:

I_d - impozitul pe dividende;
P_n - profitul net repartizat drept dividend pentru acționari sau asociați;
C_{id} - cota de impozit pe dividende (10%).

Rezultă:

$$I_d = \frac{P_n \times C_{id}}{100} = \frac{8.000.000 \times 10}{100} = 800.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

8.000.000	107 - Rezultatul reportat	=	%	
	1012 - Capital social subscris vărsat			7.200.000
	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate			800.000

b) Reflectarea contabilă a plății la bugetul de stat a impozitului pe dividende.

Formula contabilă:

800.000	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei	800.000

c) Reflectarea contabilă a trecerii profitului net al exercițiului financiar curent asupra capitalului social.

- Profitul net transferat la capitalul social = 3.000.000 lei
- Impozit pe dividende (Id):

$$I_d = \frac{P_n \times C_{id}}{100} = \frac{3.000.000 \times 10}{100} = 300.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

3.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	%	
			1012 - Capital social subscris vărsat	2.700.000
			446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	300.000

I.18.2 - Operațiuni privind reducerea (micşorarea) capitalului social

În conformitate cu prevederile Legii nr. 31/1991, privind societățile comerciale, republicată, reducerea (micşorarea) capitalului social se poate realiza prin următoarele operațiuni:

- prin micşorarea numărului de acțiuni sau părți sociale;
- prin reducerea valorii nominale a acțiunilor sau părților sociale;
- prin scutirea totală sau parțială a acționarilor sau asociaților de vărsămintele datorate;

- prin restituirea către acționari sau asociați a unor cote-părți din aporturi, proporțional cu reducerea capitalului social, atunci când micşorările de capital nu se datorează unor pierderi ale agentului economic;
- prin răscumpărarea acțiunilor proprii, în limita a 10% din capitalul social subscris;
- divizarea societății comerciale;
- lichidarea societății comerciale;
- alte modalități de reducere a capitalului social prevăzute de lege.

De regulă, un prim considerent care poate sta la baza reducerii capitalului social este neconcordanța dintre dimensiunea capitalului social (relativ mare) şi volumul acțiunilor desfăşurate (relativ mici).

Dar acesta nu este singurul motiv, diminuarea volumului investițiilor putând fi un alt motiv serios, ca de altfel şi cedarea de active sau influența unor anumiți factori de conjunctură, care influențează piața internă sau internațională a produselor şi serviciilor realizate de firma respectivă.

De asemenea, trebuie făcută mențiunea că reducerea capitalului social nu se poate face sub limitele prevăzute de lege pentru fiecare formă de organizare juridică a societății comerciale, iar reducerea valorii nominale a acțiunilor sau reducerea numărului de acțiuni se răsfrânge asupra acționarilor, proporțional cu contribuția la capitalul social.

Pentru înțelegerea modalităților de reducere (micşorare) a capitalului social, vom prezenta câteva situații mai des întâlnite:

I.18.2.1. Micşorarea capitalului social prin reducerea numărului de acțiuni

Acționariatul şi managementul firmei aleg această soluție de reducere a capitalului social în situațiile când capitalul social este prea mare în raport cu volumul activităților desfăşurate, în cazul retragerii unor acționari sau asociați, respectiv în perioadele de criză pe care le poate traversa societatea comercială.

Exemple:

Ex. 1. Un agent economic prezintă următoarea situație a capitalului social:

- Capital social (Cs) = 75.000.000 lei
  - Nr. acțiuni = 3.000 acțiuni
  - Valoarea nominală = 25.000 lei/acțiunea

Cs = 3.000 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = 75.000.000 lei

Adunarea generală a acționarilor decide reducerea capitalului social cu 30%, prin reducerea numărului de acțiuni.

Rezultă:

- Total acțiuni = 3.000 acțiuni
- Nr. de acțiuni cu care se reduce capitalul social = 30% =

$$= \frac{3.000 \times 30}{100} = 900 \text{ acțiuni}$$

- Mărimea reducerii capitalului social =
  = 900 acţiuni x 25.000 lei/acţiune = 22.500.000 lei

Total capital social rămas după reducere = (3.000 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea) -
- (900 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea) = 75.000.000 - 22.500.000 = 52.500.000 lei

Reflectarea contabilă a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a reducerii capitalului şi crearea datoriei faţă de acţionari sau asociaţi:

Formula contabilă:

22.500.000	1012 - Capital subscris vărsat	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	22.500.000

b) Reflectarea contabilă a rambursării propriu-zise către acţionari sau asociaţi:

22.500.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	5121 - Conturi la bănci în lei	22.500.000

ATENŢIE!

- Ca principiu general, onorarea obligaţiilor agentului economic către acţionari sau asociaţi nu se va face prin elemente patrimoniale materiale ce au reprezentat aport în natură la constituirea societăţii, desigur, cu excepţia cazurilor când prin ***actul constitutiv*** s-au prevăzut alte modalităţi.

I.18.2.2. Micşorarea capitalului social prin reducerea valorii nominale a acţiunilor

Reprezentanţii acţionariatului şi managementul firmei au această soluţie de reducere a capitalului social, în situaţiile când capitalul social este excesiv de mare în raport cu volumul activităţilor desfăşurate, sau în alte situaţii de criză care conduc la luarea acestei decizii.

Exemple:

Ex. 1. Un agent economic prezintă următoarea situaţie a capitalului social:

- Capital social (Cs) = 150.000.000 lei
  - Nr. acţiuni = 5.000 acţiuni
  - Valoarea nominală = 30.000 lei/acţiunea

Cs = 5.000 acţiuni x 30.000 lei/acţiunea = 150.000.000 lei

Datorită dificultăților pe care le traversează firma, AGA hotărăşte reducerea capitalului social cu 16,6%, respectiv cu 25.000.000 lei, prin reducerea valorii nominale a acțiunilor de la 30.000 lei/acțiunea, la 25.000 lei/acțiunea.

- Total acțiuni = 5.000 acțiuni x 30.000 lei/acțiunea = 150.000.000 lei
- Reducerea valorii nominale a acțiunilor = 5.000 acțiuni x (30.000 lei - 25.000 lei) = = 5.000 acțiuni x 5.000 lei = 25.000.000 lei

Urmare acestei operațiuni, fiecărui acționar i se va rambursa pentru fiecare acțiune veche deținută suma de 5.000 lei.

- ***Reflectarea contabilă*** a acestor operațiuni presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a reducerii valorii nominale a acțiunilor.

Formula contabilă:

25.000.000	1012 - Capital subscris vărsat	=	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	25.000.000

b) Reflectarea contabilă a rambursării sumelor către acționari:

25.000.000	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	=	5121 - Conturi la bănci în lei	25.000.000

I.18.2.3. Micşorarea capitalului social prin răscumpărarea de pe piața capitalului a propriilor acțiuni

Această operațiune de reducere a capitalului social, se încadrează în categoria reducerilor de capital prin rambursarea unei fracțiuni din mărirea acestuia.

Astfel de operațiuni de reducere a capitalului social ca şi cele anterior prezentate, produc o diminuare a mijloacelor băneşti (-A), respectiv o reducere a capitalurilor proprii (-P), cu influențe asupra participării la capital a asociaților sau acționarilor.

Exemple:

Ex. 1. Un agent economic înregistrează următoarea situație a capitalului social:

- Capital social (s) = 75.000.000 lei
  - Nr. acțiuni = 3.000 acțiuni
  - Valoarea nominală (Vn) = 25.000 lei / acțiunea

Cs = 3.000 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = 75.000.000 lei

- Rezerve = 10.000.000 lei

Total capitaluri proprii = 75.000.000 + 10.000.000 = 85.000.000 lei

Prin hotărâre a AGA, se decide răscumpărarea a 30% din acțiuni şi anularea acestora.

Acțiunile firmei sunt evaluate pe piața secundară de capital, la prețul de 27.000 lei/acțiunea (valoarea matematică contabilă).

• Valoarea de piață a acțiunilor =
= 27.000 lei/acțiunea = 3.000 acțiuni x 27.000 lei/acțiunea = 81.000.000 lei

Rezultă:

• Numărul de acțiuni ce vor fi răscumpărate:

$$30\% = \frac{3.000 \times 30}{100} = 900 \text{ acțiuni}$$

• Valoarea nominală a acțiunilor = 900 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = 22.500.000 lei
• Valoarea de răscumpărare a acțiunilor = 900 acțiuni x 27.000 lei/acțiunea =
= 24.300.000 lei

Diferențe nefavorabile răscumpărării = 24.300.000 - 22.500.000 = 1.800.000 lei

Diferențele nefavorabile rezultate din răscumpărarea acțiunilor proprii se suportă din ***fondul de rezerve***.

Reflectarea contabilă a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a răscumpărării la bursă a celor 900 acțiuni proprii, la prețul pieței de 27.000 lei/acțiunea (24.300.000 lei)

Formula contabilă:

24.300.000	502 - Acțiuni proprii	=	5121 - Conturi la bănci în lei	24.300.000

b) Reflectarea contabilă a anulării acțiunilor proprii răscumpărate.

Formula contabilă:

	%	=	502 - Acțiuni proprii	24.300.000
22.500.000	1012 - Capital subscris vărsat			
1.800.000	1068 - Alte rezerve			

Ex. 2. Un agent economic înregistrează următoarea situație a capitalurilor proprii:

• Capital social (Cs) = 75.000.000 lei
- Nr. acțiuni = 3.000 acțiuni
- Valoarea nominală (Vn) = 25.000 lei/acțiunea

Cs = 3.000 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = 75.000.000 lei

• Rezerve = 10.000.000 lei

Total capitaluri proprii = 75.000.000 + 10.000.000 = 85.000.000 lei

• Valoarea matematică contabilă (valoarea de piață sau valoarea pe piața bursieră) a acțiunilor = 24.000 lei/acțiunea = 3.000 acțiuni x 24.000 lei/acțiunea = 72.000.000 lei

Prin hotărârea AGA se decide răscumpărarea de pe ***piața secundară de capital*** a 30% din numărul acțiunilor.

ATENȚIE!

- ***Piața financiară*** sau ***piața capitalului*** este o piață organizată pe care se vând și se cumpără titluri de valoare (acțiuni, obligațiuni etc.).

- ***Piața capitalului (financiară)*** se prezintă sub două forme:
  - piață financiară primară
  - piață financiară secundară

• ***Piața financiară (capitalului) primară*** este acea piață de capital în care se vând și se cumpără hârtiile de valoare (titluri de valoare) pe termen lung, ***nou emise***.

• ***Piața financiară (capitalului) secundară*** este acea piață de capital în care se tranzacționează titlurile de valoare (acțiuni, obligațiuni etc.) pe termen lung, ***emise anterior*** pe piața primară.

Piața secundară se identifică cu ***Bursele de valori***, însă ea cuprinde și alte forme instituționale, cum ar fi: Comisia hârtiilor de valoare, Casele de brokeraj etc.

Rezultă:

• Numărul de acțiuni ce vor fi răscumpărate = 30% =

$$= \frac{3.000 \times 30}{100} = 900 \text{ acțiuni}$$

• Valoarea nominală a acțiunilor = 900 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = = 22.500.000 lei

• Valoarea bursieră (de piață) = 900 acțiuni x 24.000 lei/acțiunea = = 21.600.000 lei

---

Diferențe favorabile răscumpărării = 22.500.000 - 21.600.000 = 900.000 lei

Față de exemplul precedent, când prețul de răscumpărare a acțiunilor era superior valorii nominale, de data aceasta prețul de răscumpărare este inferior valorii nominale a acțiunilor, diferența favorabilă răscumpărării (pozitivă) fiind considerată o primă de emisiune sau de aport (contul 1041 - Prime de emisiune sau de aport).

ATENŢIE!

- se observă o tratare diferenţiată din punct de vedere contabil a aceleiaşi probleme, adică, atunci când diferenţa de răscumpărare este nefavorabilă, ea se acoperă din contul 1068 - Alte rezerve, iar atunci când este favorabilă, ea se contabilizează prin contul1041 - Prime de emisiune sau de aport.

Tocmai de aceea, autorul consideră că statutul primelor de emisiune sau de aport este foarte bine definit şi propune folosirea în astfel de operaţii a aceluiaşi cont ***1068 - Alte rezerve***.

Dacă legiuitorul are motivaţii serioase în acest sens, să se decidă folosirea în ambele situaţii de răscumpărare a unei dezvoltări de gradul II a contului ***104 - Prime legate de capital***, care să se numească „Prime de răscumpărare a acţiunilor proprii".

Reflectarea contabilă a acestor operaţiuni presupune parcurgerea următoarelor etape:
a) Reflectarea contabilă a răscumpărării la bursă a acţiunilor proprii.

Formula contabilă:

21.600.000	502 - Acţiuni proprii	=	5121 - Conturi la bănci în lei	21.600.000

b) Reflectarea contabilă a anulării acţiunilor proprii răscumpărate.

Formula contabilă:

22.500.000	1012 - Capital subscris vărsat	=	%	
			502 - Acţiuni proprii	21.600.000
			1041 - Prime de emisiune sau de aport	900.000

ATENŢIE!

Practica contabilă românească foloseşte şi o altă modalitate de înregistrare a diferenţelor favorabile şi nefavorabile din răscumpărarea acţiunilor proprii, astfel:

- ***diferenţele nefavorabile*** se contabilizează prin contul ***6728 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital***, în locul contului 1068 - Alte rezerve;
- ***diferenţele favorabile*** se contabilizează prin contul ***7728 - Alte venituri excepţionale din operaţii de capital***, în locul contului 1041 - Prime de emisiune sau de aport.

Ex. 3. Agentul economic prezintă următoarea situaţie a capitalului:

- Capital social (Cs) = 75.000.000 lei
  - Nr. acţiuni = 3.000 acţiuni
  - Valoarea nominală (Vn) = 25.000 lei/acţiunea

Cs = 3.000 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea = 75.000.000 lei

- Valoarea de piaţă a acţiunilor = 27.000 lei/acţiunea =

= 3.000 acţiuni x 27.000 lei/acţiunea = 81.000.000 lei

- AGA decide răscumpărarea de pe piaţă a 30% din acţiuni, respectiv 900 acţiuni
- Valoarea de răscumpărare la preţul pieţei (preţul bursier) =

= 900 acţiuni x 27.000 lei/acţiunea = 24.300.000 lei

Diferenţa nefavorabilă de răscumpărare = 24.300.000 - 22.500.000 = 1.800.000 lei

a) Reflectarea contabilă a răscumpărării acţiunilor proprii la preţul pieţei.

Formula contabilă:

24.300.000	502 - Acţiuni proprii	=	5121 - Conturi la bănci în lei	24.300.000

b) Reflectarea contabilă a acţiunilor răscumpărate pentru reducerea capitalului social.

Formula contabilă:

%		=	502 - Acţiuni proprii	24.300.000
22.500.000	1012 - Capital subscris vărsat			
1.800.000	6728 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital			

Ex. 4. Reluăm exemplul precedent considerând că preţul de răscumpărare a propriilor acţiuni, respectiv preţul pieţei, este mai mic decât valoarea lor nominală.

- valoarea nominală a acţiunilor răscumpărate = 900 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea = = 22.500.000 lei
- valoarea de piaţă (bursieră) = 900 acţiuni x 24.000 lei/acţiunea = 21.600.000 lei

---

Diferenţe favorabile de răscumpărare = 22.500.000 - 21.600.000 = 900.000 lei

Reflectarea contabilă a acestor operaţiuni presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a răscumpărării acţiunilor proprii de pe piaţa capitalului.

Formula contabilă:

24.300.000	502 - Acţiuni proprii	=	5121 - Conturi la bănci în lei	24.300.000

b) Reflectarea contabilă a anulării acţiunilor proprii răscumpărate, în vederea reducerii capitalului social.

Formula contabilă:

22.500.000	1012 - Capital subscris vărsat	=	%	
			502 - Acţiuni proprii	21.600.000
			7728 - Alte venituri excepţionale privind operaţiunile de capital	900.000

De regulă, ultimele două exemple cu înregistrări contabile se folosesc în cazul răscumpărărilor de acţiuni, în vederea regularizării cursului pieţei (bursier) al acţiunilor firmei, situaţie în care, acţiunile răscumpărate nu pot depăşi 10% şi care nu conferă drepturi de vot.

Ex. 6. Un agent economic răscumpără de pe piaţa capitalului un nr. de 500 acţiuni proprii, la preţul pieţei de 27.000 lei/acţiunea, pentru a le atribui propriilor salariaţi, prin vânzare sau, în cazul participării acestora la profitul societăţii, la ***preţul de atribuire (vânzare)*** de 26.000 lei/acţiunea, respectiv cazul când acţiunile răscumpărate sunt vândute unor terţi, la preţul de 28.000 lei/acţiunea.

Rezultă:

- Valoarea nominală = 500 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea = 12.500.000 lei
- Preţ de răscumpărare= 500 acţiuni x 27.000 lei/acţiunea = 13.500.000 lei
- Preţ de atribuire (vânzare) către propriii salariaţi = 500 acţiuni x 26.000 lei/acţiunea = =13.000.000 lei
- Preţ de vânzare la terţi = 500 acţiuni x 28.000 lei/acţiunea = 14.000.000 lei

- Diferenţa nefavorabilă = 13.500.000 - 13.000.000 = 500.000 lei
- Diferenţa favorabilă = 14.000.000 - 13.500.000 = 500.000 lei

Reflectarea contabilă a acestor operaţiuni presupune parcurgerea următoarelor etape:

A. - Atribuirea acţiunilor în cazul participării salariaţilor la profit

a) Reflectarea contabilă a răscumpărării acţiunilor la preţul pieţei:

Formula contabilă:

13.500.000	502 - Acţiuni proprii	=	5121 - Conturi la bănci în lei	13.500.000

b) Reflectarea contabilă a atribuirii acțiunilor răscumpărate către propriii salariați:

Formula contabilă:

	%	=	502 - Acțiuni proprii	13.500.000
13.000.000	424 - Participarea personalului la profit			
500.000	6728 - Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital			

B. În cazul vânzării acțiunilor către propriii salariați:

a) Reflectarea contabilă a răscumpărării propriilor acțiuni, la prețul pieței (valoarea bursieră):

Formula contabilă:

13.500.000	502 - Acțiuni proprii	=	5121 - Conturi la bănci în lei	13.500.000

b) Reflectarea contabilă a vânzării acțiunilor către propriii salariați:

Formula contabilă:

	%	=	502 - Acțiuni proprii	13.500.000
13.000.000	5311 - Casa în lei			
500.000	6728 - Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital			

c) ***În cazul vânzării acțiunilor către terți***, la prețul de vânzare de 28.000 lei/acțiunea.

a) - Reflectarea contabilă a răscumpărării acțiunilor la prețul pieței.

Formula contabilă:

13.500.000	502 - Acțiuni proprii	=	5121 - Conturi la bănci în lei	13.500.000

b) - reflectarea contabilă a vânzării acțiunilor către terți.

- dacă plata se face imediat:

14.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	%	
			502 - Acţiuni proprii	13.500.000
			7728 - Alte venituri excepţionale din operaţii de capital	500.000

- dacă plata nu se face imediat:
- ***la vânzare:***

14.000.000	461 - Debitori diverşi	=	%	
			502 - Acţiuni proprii	13.500.000
			7728 - Alte venituri excepţionale din operaţii de capital	500.000

- ***la încasarea efectivă:***

14.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	14.000.000

I.18.2.4. Contabilitatea reducerii capitalului social prin acoperirea pierderilor

Reducerea capitalului social prin acoperirea pierderilor se realizează numai în situaţiile în care nu s-a reuşit acoperirea pierderilor din fondul de rezervă, iar din analiza situaţiilor şi dărilor de seamă financiar-contabile nu se întrevăd posibilităţi viitoare de resorbţie a pierderilor.

Principalele modalităţi financiar-contabile de acoperire a pierderilor din capitalul social sunt:

- reducerea valorii nominale a acţiunilor;
- reducerea numărului de acţiuni prin răscumpărarea şi anularea lor.

Exemple:

Ex. 1. - Un agent economic prezintă următoarea situaţie a capitalurilor proprii:

- Capital social = 150.000.000 lei
  - Nr. acţiuni = 5.000 acţiuni
  - Valoare nominală = 30.000 lei/acţiunea
- Rezerve = 15.000.000 lei
- Pierderi (înregistrate în roşu) = 40.000.000 lei

Total capitaluri proprii = (150.000.000 + 15.000.000) - 40.000.000 =
=165.000.000 - 40.000.000 = 125.000.000 lei

Prin hotărârea AGA, se decide acoperirea pierderii din fondul de rezervă şi din capitalul social.

Aceste operaţii se pot realiza în două etape:

A. - Într-o primă etapă se procedează la acoperirea pierderii din fondul de rezervă:

Formula contabilă:

15.000.000	106 - Rezerve	=	107 - Rezultatul reportat	15.000.000

B. - În etapa a doua se procedează la acoperirea diferenţei din pierdere (40.000.000 - 15.000.000 = 25.000.000 lei), prin reducerea capitalului social.

După cum se cunoaşte, acoperirea pierderii din capitalul social se poate realiza în două variante:

- prin reducerea valorii nominale a acţiunilor;
- prin reducerea numărului de acţiuni.

a) Acoperirea pierderii prin reducerea valorii nominale a acţiunilor

Prin reducerea capitalului social cu 25.000.000 lei, valoarea nominală a acţiunilor se reduce astfel:

$$Vn = \frac{Cs - Vr}{Na}$$

în care:

Vn - valoarea nominală a acţiunilor;
Cs - capitalul social;
Vr - valoarea reducerii capitalului;
Na - numărul de acţiuni.

Rezultă:

$$Vn = \frac{Cs - Vr}{Na} = \frac{150.000.000 - 25.000.000}{5.000} =$$

$$= \frac{125.000.000}{5.000} = 25.000 \text{ lei/acţiunea}$$

- ***Formula contabilă*** de diminuare a capitalului social:

25.000.000	1012 - Capital subscris vărsat	=	107 - Rezultatul reportat	25.000.000

Aceeaşi problemă poate fi rezolvată într-o altă manieră, în sensul că mai întâi se procedează la încorporarea rezervelor în capitalul social (deci are loc o mărire de capital) şi apoi se diminuează capitalul cu pierderea înregistrată, respectiv:

Faza I - Încorporarea rezervelor în capital:

Formula contabilă:

15.000.000	106 - Rezerve	=	1012 - Capital subscris vărsat	15.000.000

Faza II - Diminuarea capitalului social cu toată pierderea înregistrată

40.000.000	1012 - Capital subscris vărsat	=	107 - Rezultatul reportat	40.000.000

b) - Acoperirea pierderii prin reducerea numărului de acţiuni:

- Total acţiuni = 5.000 acţiuni x 30.000 lei/acţiunea = 150.000.000 lei
- Nr. de acţiuni ce trebuie reduse, respectiv răscumpărate şi anulate, se determină după relaţia:

$$Na = \frac{Vr}{Vn}$$

în care:

Na - numărul de acţiuni cu care se reduce capitalul social;
Vr - valoarea reducerii capitalului social;
Vn - valoarea nominală a acţiunilor.

Rezultă:

$$Na = \frac{Vr}{Vn} = \frac{25.000.000}{30.000} = 833 \text{ acţiuni}$$

- Reflectarea contabilă a reducerii capitalului social:

Formula contabilă:

25.000.000	1012 - Capital subscris vărsat	=	107 - Rezultatul reportat	25.000.000

I.18.2.5. Reducerea (micşorarea) capitalului social prin retragerea sau excluderea asociaţilor

Retragerea sau excluderea asociaţilor din cadrul societăţii comerciale presupune efectuarea unui şir de operaţii, dintre care cele mai importante sunt:

- stabilirea valorii imobilizărilor, stocurilor, creanţelor şi datoriilor, reprezentând drepturile asociaţilor retraşi;

- determinarea activului net, în baza bilanţului contabil sau a balanţelor sintetice de verificare a conturilor;
- efectuarea partajului activului net, pentru stabilirea părţii cuvenite asociaţilor care se retrag sau sunt excluşi.

Exemple:

Unui asociat care se retrage dintr-o societate comercială i se restituie cota parte din activul net al firmei astfel:

- capital social = 10.000.000 lei
- alte fonduri proprii = 3.000.000 lei

Total = 13.000.000 lei

Reflectarea contabilă a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a obligaţiei de plată a părţii din activul net ce revine asociatului retras:

Formula contabilă:

	%	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	13.000.000
10.000.000	1012 - Capital subscris vărsat			
3.000.000	129 - Repartizarea profitului			

b) Reflectarea contabilă a plăţii sumelor cuvenite asociatului retras.

Formula contabilă:

13.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	5311 - Casa în (5121) lei	13.000.000

ATENŢIE!

În conformitate cu Legea nr.31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, asociatului exclus i se achită o ***sumă de bani*** ce reprezintă cota-parte din activul net/patrimoniul social.

De asemenea, facem precizarea că vom reveni asupra acestor aspecte într-unul din capitolele ce vor trata fuziunea, dizolvarea şi lichidarea societăţilor comerciale.

Capitolul II

ACTIVELE IMOBILIZATE (ACTIVELE FIXE)

II.1. Caracterizarea structurii activelor fixe sau imobilizărilor

Activele imobilizate reprezintă bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale (agentului economic), care nu se consumă la prima utilizare.

Pentru o mai bună înțelegere a categoriei economice de active imobilizate sau simplu ***imobilizări***, va trebui să facem următoarele precizări:

- ***Imobilizările*** fac parte din structura ***activului patrimonial,*** care, din punct de vedere al conținutului economic, reprezintă bunurile şi valorile economice, grupate după modul de valorificare a elementelor patrimoniale şi gradul de lichiditate al acestora, noțiuni care se regăsesc în vol. I al prezentului curs.

Având în vedere cele două criterii fundamentale, adică modul de valorificare şi lichiditatea, activele se grupează în două mari categorii, şi anume:

- activele fixe sau imobilizări
- active circulante sau mijloace circulante

Activele fixe sau imobilizările - cuprind acele bunuri şi valori economice care se caracterizează prin următoarele particularități:

- au o participare îndelungată la circuitul economic, respectiv o durată normată de funcționare sau utilizare, mai mare de un an;
- au o valoare contabilă de intrare în gestiunea agentului economic, mai mare decât limita legală, care se stabileşte prin Hotărâri de Guvern sau alte acte normative, această limită, fiind în momentul de față, de 1.000.000 lei;
- o parte din activele fixe (mijloace fixe) îşi recuperează valoarea în mod treptat, pe calea ***amortizării***, prin includerea în costul activității la care participă, a unor cote (procente) din valoarea lor;
- au o ***lichiditate redusă***, adică se transformă în bani, într-o perioadă relativ mare de timp, în funcție de procesul recuperării valorii lor.

ATENȚIE!

Facem precizarea că majoritatea activelor fixe sau imobilizărilor au o formă fizică, însă acest lucru nu este esențial pentru existența unui activ, şi tocmai de aceea vom regăsi în această categorie economică o serie de imobilizări (imobilizări necorporale), care nu prezintă o formă fizică, însă ele, generând beneficii economice viitoare şi fiind controlate de agentul economic, intră în categoria economică de active şi, implicit, în cea de imobilizări.

Activele fixe (imobilizările), în funcţie de forma pe care o îmbracă şi după destinaţia lor în cadrul circuitului economic, se grupează în următoarele categorii:

A. - Active fixe sau imobilizări necorporale;
B. - Active fixe sau imobilizări corporale;
C. - Active fixe sau imobilizări necorporale şi corporale în curs de execuţie;
D. - Active fixe sau imobilizări financiare.

A. - ***Activele fixe sau imobilizările necorporale*** - în această categorie se includ activele agenţilor economici care îmbracă forma unor valori de investiţii, care nu se concretizează în bunuri şi valori economice materiale (nu îmbracă o formă materială).

Imobilizările necorporale cuprind:

1. - cheltuielile de constituire;
2. - cheltuielile de cercetare şi dezvoltare;
3. - concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică şi alte drepturi şi valori similare;
4. - fondul comercial;
5. - alte imobilizări necorporale.

Fiecare dintre aceste structuri cuprind la nivelul lor structuri analitice, astfel:

1. - ***Cheltuielile de constituire*** sunt reprezentate de cheltuielile ocazionate de înfiinţarea şi modificarea unităţii patrimoniale (agentului economic), cum ar fi:

- - taxe şi cheltuieli de înscriere şi înmatriculare;
- - cheltuieli pentru emiterea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni;
- - cheltuieli de marketing (de prospectare a pieţei şi de publicitate);
- - alte cheltuieli legate de înfiinţarea sau modificarea unităţii patrimoniale.

2. - ***Cheltuielile de cercetare-dezvoltare*** reflectă cheltuielile ocazionate de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare strict individualizate, care prezintă garanţia realizării eficienţei scontate, prin aplicarea acestora în unităţile patrimoniale (agenţi economici).

3. - ***Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică şi de comerţ şi alte drepturi şi valori similare*** reflectă valoarea bunurilor preluate cu acest titlu, în patrimoniul agentului economic, realizate în regie proprie, achiziţionate sau dobândite pe alte căi, conform contractelor încheiate sau în baza unor prevederi legale.

În literatura economică de specialitate, aceste valori şi drepturi au valoare economică şi sunt cunoscute sub numele de drepturi de proprietate industrială şi intelectuală[1].

4. - ***Fondul comercial*** reprezintă partea din fondul de comerţ, care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care contribuie la menţinerea sau dezvoltarea

[1] Vezi lucrarea "Managementul transferului internaţional de tehnologie"- Lefter Chirică -, Editura ALL EDUCAŢIONAL, Bucureşti, 1997.

potenţialului economic al agentului economic, cum ar fi: clientela, vadul comercial, debuşeele, reputaţia şi elemente necorporale cu pondere în imaginea agentului economic.

Spre deosebire de celelalte imobilizări necorporale, care se amortizează (îşi recuperează valoarea) într-un termen de până la 5 ani, de regulă, fondul comercial nu este supus amortizării.

5. - ***Alte imobilizări necorporale*** - în această categorie se includ programele informatice şi alte elemente de imobilizări necorporale, neincluse în celelalte categorii.

Aşa cum s-a făcut precizarea, imobilizările necorporale sunt supuse amortizării pe perioade diferite de timp (care nu depăşesc 5 ani), în funcţie de natura acestor imobilizări.

B. - ***Activele fixe sau imobilizările corporale*** - această structură cuprinde două categorii de active, respectiv:

1. - terenurile, inclusiv investiţiile pentru amenajarea acestora;
2. - mijloacele fixe.

1. ***Terenurile*** - evidenţa contabilă a terenurilor se ţine pe două categorii, respectiv:

- - terenuri;
- - amenajări de terenuri.

Analitic, terenurile sunt evidenţiate pe următoarele categorii:

- - terenuri agricole şi silvice;
- - terenuri fără construcţii;
- - terenuri cu zăcăminte;
- - terenuri cu construcţii şi altele.

Terenurile se înregistrează în contabilitate, la intrarea în patrimoniu, la valoarea stabilită, în funcţie de clasele de calitate, suprafaţă, amplasare şi/sau alte criterii legale, la valoarea de achiziţie sau al aportului în natură, după caz[2].

Terenurile în sine nu sunt supuse procesului de amortizare, ci doar investiţiile făcute pentru amenajarea terenurilor, lacurilor, bălţilor, iazurilor şi alte lucrări similare.

Tocmai de aceea, în contabilitate, terenurile sunt evidenţiate separat de investiţiile făcute pentru amenajarea terenurilor.

2. ***Mijloacele fixe*** sunt considerate mijloace fixe, obiectul singular sau complexul de obiecte, ce se utilizează ca atare, şi îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:

- - au o valoare mai mare decât limita stabilită de lege;
- - au o durată normată de utilizare mai mare de un an;
- - participă la mai multe cicluri de producţie;
- - îşi recuperează valoarea în mod treptat, pe calea amortizării.

---

[2] Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, Publicată în M.O. nr. 80/29.03.1994.

Evidenţa contabilă a mijloacelor fixe se ţine pe următoarele categorii:

- - construcţii;
- - echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru);
- - maşini, utilaje şi instalaţii de lucru;
- - aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare;
- - mijloace de transport;
- - animale şi plantaţii;
- - mobilier, aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Evidenţa analitică a mijloacelor fixe se ţine pe fiecare mijloc fix în parte, prin care se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte, cu toate dispozitivele şi accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitatea lui, o funcţie distinctă.

Bunurile din patrimoniu, asemănătoare mijloacelor fixe, dar care nu îndeplinesc cumulativ primele două condiţii menţionate, se numesc obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată şi se cuprind în categoria activelor circulante.

Sunt considerate, de asemenea, mijloace fixe supuse amortizării următoarele:

- - investiţiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;
- - capacităţile de producţie puse în funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe;
- - investiţiile efectuate pentru descopertă, în vederea valorificării de substanţe minerale utile, cu cărbuni şi alte zăcăminte ce se exploatează la suprafaţă, precum şi cele pentru realizarea lucrărilor miniere subterane de deschidere a zăcămintelor;
- - investiţiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali.

Sunt considerate **<u>imobilizări corporale</u>**, dar **<u>nu se supun amortizării</u>** următoarele[3]:

- - mijloacele fixe aparţinând proprietăţii publice (administraţiei publice);
- - lacurile, bălţile şi iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiţii;
- - terenurile, inclusiv cele împădurite.

Conform actelor normative în vigoare, nu sunt considerate mijloace fixe următoarele:

- - motoarele, aparatele şi alte subansambluri ale mijloacelor fixe, procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate, cu ocazia reparaţiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici iniţiali ai mijlocului fix;

---

[3] Ordonanţa nr. 54/1997, pentru modificarea şi completarea Legii nr. 15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, publicată în M.O. nr. 225/30.08.1997.

- - sculele, instrumentele şi dispozitivele speciale, ce se folosesc, fie la fabricarea anumitor produse în serie, fie la executarea unei anumite comenzi, indiferent de valoarea şi durata lor de funcţionare normată;
- - construcţiile şi instalaţiile provizorii, executate din fondurile de investiţii;
- - animalele care nu au îndeplinit condiţiile, pentru a fi trecute la animale adulte, animalele de îngrăşat, păsările şi coloniile de albine;
- - pădurile;
- - investiţiile efectuate pentru realizarea lucrărilor miniere din afara perimetrelor de exploatare, precum şi cele pentru foraj, executate pentru exploatări, prospecţiuni geologice şi geofizice, forajele pentru alimentarea cu apă, care nu au dat rezultate, sondele situate în gaz - capul unor zăcăminte de ţiţei, precum şi sondele de cercetare geologică, care au pus în evidenţă acumulări de hidrocarburi, dar care, din motive geologo-tehnice şi economice obiective, nu pot fi exploatate;
- - prototipurile, atât timp cât servesc ca model la executarea producţiei în serie, inclusiv seria zero, sau sunt supuse încercărilor, în vederea omologării la producător;
- - echipamentul de protecţie şi de lucru, îmbrăcăminte specială, precum şi accesoriile de pat, indiferent de valoare şi durata lor normată de utilizare.

De asemenea, dorim să facem menţiunea că duratele normate de funcţionare (legiuitorul foloseşte termenul de "durată normală" de funcţionare) şi clasificaţia mijloacelor fixe se aprobă prin acte normative, la determinarea lor ţinându-se seama de parametrii tehnico-economici stabiliţi de proiectanţi şi producători, prin cărţile sau documentaţiile tehnice ale mijloacelor fixe respective, precum şi de efectele uzurii morale.

C. - ***Active fixe sau imobilizări necorporale şi corporale în curs de execuţie***.

Majoritatea autorilor de specialitate şi chiar legiuitorul nu individualizează separat această categorie de active fixe, tratându-le în cadrul imobilizărilor necorporale, respectiv corporale.

În acest curs, le vom trata separat, pentru o mai bună înţelegere.

1. ***Imobilizările necorporale în curs de execuţie*** reprezintă costul de producţie, respectiv, costul de achiziţie al imobilizărilor necorporale, neterminate sau nefinalizate până la sfârşitul perioadei de gestiune sau exerciţiului financiar.

2. ***Imobilizările corporale în curs de execuţie*** reprezintă investiţiile şi mijloacele fixe sau amenajări de terenuri, neterminate la sfârşitul perioadei de gestiune sau exerciţiului financiar, efectuate în regie proprie sau antrepriză, care se evaluează la costul de producţie sau de achiziţie, ele urmând a fi trecute în categoria imobilizărilor corporale, după darea în folosinţă sau punerea în funcţiune, după caz.

D. - ***Active fixe sau imobilizări financiare*** reprezintă investiţii financiare sau de portofoliu, respectiv sume investite (plasate) de un agent economic în patrimoniul altui agent economic, cu scopul de a se implica (a controla) managementul agentului economic respectiv, sau în scop financiar speculativ.

Imobilizările financiare cuprind titlurile de participare, titlurile imobilizate ale activității de portofoliu, precum şi alte titluri de valori, plasate în capitalul altor agenți economici, care asigură agentului economic plasator (deținător de titluri), exercitarea unui control sau a unei influențe notabile, respectiv realizarea unui profit.

Imobilizările financiare se caracterizează prin următoarele:

- - sunt valori financiare (sume de bani sau elemente de activ care îmbracă forma banilor), investite pe o perioadă mare de timp, la formarea capitalului altor agenți economici;
- - nu îmbracă o formă materială;
- - nu se supun procesului de amortizare.

Imobilizările financiare îmbracă următoarele forme:

1. titluri de participare;
2. titluri imobilizate ale activității de portofoliu;
3. alte titluri imobilizate;
4. creanțe imobilizate.

1. ***Titlurile de participare sau de participatie*** reprezintă titluri de valoare sub formă de acțiuni sau părți sociale, deținute de un agent economic, reprezentând contravaloarea participării acestuia în capitalul social al altor agenți economici.

Deținerea unor asemenea titluri de participare oferă investitorului posibilitatea de a exercita un control sau o influență notabilă asupra gestiunii agentului economic emițător de titluri şi, totodată, permite realizarea unui venit financiar, sub formă de dividende, încasate din profitul agentului economic la care s-a făcut investiția financiară.

2. ***Titluri imobilizate ale activității de portofoliu*** reprezintă acele titluri de valoare pe care un agent economic le dobândeşte, în vederea realizării unor operațiuni speculative, pentru obținerea de venituri financiare, fără a se putea interveni în gestiunea agentului economic emițător.

Acelaşi lucru este valabil şi în cazul **altor titluri imobilizate** (titluri de plasament), deținute pe o perioadă îndelungată.

3. **Creanțe imobilizate** reprezintă sume de bani care aparțin unui agent economic, aflate la terțe persoane juridice (alți agenți economici) şi pot îmbrăca următoarele forme:

a) - creanțe legate de participații;
b) - împrumuturi acordate pe termen lung;
c) - alte creanțe imobilizate.

a) - ***Creantele legate de participatii*** reprezintă acele creanțe ale unui agent economic (drepturi sau sume de primit de la un alt agent economic), create cu ocazia acordării de împrumuturi pe termen lung (mai mare de un an), altor agenți economici, la care deține titluri de participare.

b) - ***Împrumuturile acordate pe termen lung*** reprezintă sumele acordate de un agent economic terților, în baza unor contracte de împrumut, pentru care agentul economic percepe dobânzi, potrivit actelor normative în vigoare.

c) - ***Alte creanțe imobilizate*** sunt reprezentate de acele imobilizări financiare, din categoria garanțiilor şi cauțiunilor, depuse de un agent economic la terți.

ATENȚIE!

Creantele - reprezintă dreptul agentului economic creditor de a primi la o anumită dată sau la un anumit termen, o anumită sumă de bani sau o contraprestație echivalentă de la agenții economici, persoane juridice sau fizice debitoare.

Cauțiunile - reprezintă acorduri (contracte), prin care o persoană juridică sau fizică, garantează pentru o altă persoană, față de terți, că va îndeplini ea însăşi obligațiile garantate, dacă persoana pentru care s-a garantat, nu îşi achită obligațiile.

Garanția - reprezintă un act (contract) scris, prin care o persoană juridică sau fizică (garantul), garantează unei alte persoane fizice sau juridice (beneficiarul garanției) executarea unei obligații.

Aşa cum s-a făcut precizarea, imobilizările financiare nu sunt supuse procesului de amortizare, deoarece ele nu pot suferi o depreciere ireversibilă, în schimb ele pot suferi o depreciere reversibilă, şi tocmai de aceea deprecierea titlurilor, creanțelor imobilizate şi a altor imobilizări financiare se acoperă prin crearea de provizioane, reprezentând diferența dintre valoarea de intrare a acestora şi valoarea de utilitate, stabilită cu ocazia inventarierii.

II.2. Evaluarea imobilizărilor

Evaluarea, ca procedeu comun al metodei contabilității, constă în cuantificarea şi exprimarea bănească a mărimii elementelor patrimoniale de natura imobilizărilor.

Într-o interpretare mai modernă, ***evaluarea*** este considerată ca fiind procesul prin care se determină valorile, la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț şi în contul de profit şi pierdere.

Sistemul de evaluare a imobilizărilor cuprinde:

- evaluarea la intrare;
- evaluarea la ieşire;
- evaluarea de inventar;
- evaluarea bilanțieră.

II.2.1. Evaluarea imobilizărilor la intrarea în patrimoniu

La data intrării în patrimoniu, activele imobilizate sunt înregistrate în conturi, la ***valoarea contabilă de intrare***.

Prin valoarea contabilă de intrare se poate înțelege:

- ***costul de achiziție*** - pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros (cumpărate);

- ***preţul de achiziţie*** - pentru imobilizările financiare (titlurile de valoare) procurate de pe piaţa capitalului;
- ***costul de producţie*** - pentru imobilizările constituite sau produse de către unitatea patrimonială;
- ***valoarea actuală*** - pentru imobilizările obţinute cu titlu gratuit, a cărei estimare la înscrierea lor în activ se face ţinând seama de valoarea unor imobilizări cu caracteristici tehnice sau de altă natură similare sau apropiate.
- ***Valoarea de aport (valoarea de utilitate)*** - valoare acceptată de părţi, pentru imobilizări intrate în patrimoniu, cu ocazia asocierii etc., determinată prin evaluări sau expertize, conform statutelor sau contractelor respective;
- ***valoarea nominală sau de lichiditate*** - pentru creanţele imobilizate, la momentul derulării tranzacţiilor respective;
- ***valoarea rezultată în urma reevaluării (valoarea rămasă actualizată)*** - pentru activele imobilizate reevaluate în baza unei dispoziţii legale exprese.

Prin ***reevaluarea imobilizărilor*** se înţelege operaţiunea de stabilire a valorii actuale a imobilizărilor existente în patrimoniul unităţii.

De regulă, valoarea actuală a imobilizărilor se stabileşte avându-se în vedere următoarele:

- valoarea contabilă de intrare a imobilizării;
- utilitatea şi preţul pieţei;
- gradul de uzură a imobilizării, la data reevaluării.

Reevaluarea imobilizărilor cuprinde, de regulă, doar imobilizările corporale şi cele financiare, însă aceasta nu constituie o regulă, uneori fiind reevaluate şi imobilizările necorporale, mai ales cele de natura licenţelor sau brevetelor.

În principal, operaţia de reevaluare are ca scop ***actualizarea valorii nete contabile*** a imobilizărilor, în sensul ***majorării acestei valori***.

Acest lucru se explică prin faptul că, în situaţia în care reevaluarea ar conduce la o micşorare a valorii nete contabile, nu ar exista posibilitatea recuperării fondurilor investite cu procurarea imobilizărilor, prin amortizare.

Reevaluarea sau actualizarea valorii nete contabile a imobilizărilor se realizează prin compararea ***valorii de utilitate*** a imobilizării, cu valoarea ***contabilă de intrare în gestiune***.

Diferenţele pozitive rezultate din reevaluare constituie un element al capitalurilor proprii, adică conduce la creşterea acestora, cu influenţe directe şi asupra capitalului social, ca parte componentă a capitalurilor proprii.

Imobilizările corporale din patrimoniul agenţilor economici, supuse procesului de reevaluare, sunt următoarele:

- mijloacele fixe aflate în patrimoniul agentului economic;
- mijloacele fixe concesionate, date în locaţie de gestiune sau închiriate;
- investiţiile efectuate asupra mijloacelor fixe concesionate date în locaţie de gestiune sau închiriate;
- mijloacele fixe trecute în conservare;
- terenurile aflate în proprietatea sau administrarea agenţilor economici.

Procesul de reevaluare a imobilizărilor corporale presupune stabilirea ***valorii rămase actualizate***, care se determină avându-se în vedere următoarele elemente:

- valoarea contabilă de intrare a imobilizărilor corporale;
- amortizarea calculată şi evidenţiată în contabilitate;
- valoarea coeficienţilor de actualizare, determinată în funcţie de indicii preţurilor de consum;
- gradul de utilitate a capacităţilor de producţie;
- cursul valutar.

Avându-se în vedere elementele prezentate, se pot calcula următoarele categorii de indicatori:

*1. **Valoarea rămasă*** se determină ca o diferenţă dintre valoarea contabilă de intrare în gestiune a imobilizării şi amortizarea calculată, respectiv:

$$V_R = V_I - A$$

în care:

V_R - valoarea rămasă;
V_I - valoarea contabilă de intrare în gestiune;
A - amortizarea calculată până la data respectivă.

*2. **Valoarea rămasă actualizată*** se determină în baza următoarelor relaţii de calcul:

$$V_{RA} = V_R \times C_A$$

în care:

V_{RA} - valoarea rămasă actualizată;
V_R - valoarea rămasă;
C_A - coeficientul de actualizare a preţurilor.

sau:

$$V_{RA} = V_R \times C_{ai} \times G_u$$

în care:

V_{RA} - valoarea rămasă actualizată;
V_R - valoarea rămasă;
C_{ai} - coeficientul de actualizare pentru imobilizările procurate din import;
G_u - gradul de utilizare a capacităţilor de producţie.

*3. **Valoarea contabilă de intrare actualizată*** se determină ca diferenţă între valoarea rămasă actualizată şi amortizarea calculată, respectiv:

$$V_{IA} = V_{RA} - A$$

în care:

V_{IA} - valoarea contabilă de intrare actualizată;
V_{RA} - valoarea rămasă actualizată;
A - amortizarea calculată până la data respectivă.

4. Diferenţele din reevaluare - se determină ca o diferenţă dintre valoarea rămasă actualizată şi valoarea rămasă, respectiv:

$$D_R = V_{RA} - V_R$$

în care:

D_R - diferenţele din reevaluare
V_{RA} - valoarea rămasă actualizată
V_R - valoarea rămasă

II.2.2. Evaluarea imobilizărilor la ieşirea din patrimoniu

Evaluarea imobilizărilor corporale şi necorporale, la ieşirea din patrimoniu se realizează, avându-se în vedere recuperarea ***valorii contabile de intrare***, iar înregistrările în contabilitate ţin seama de cele două căi principale de ieşire, respectiv:

- ieşire prin cedare (vânzare);
- ieşire prin scoatere din funcţiune (casare).

Evaluarea la ieşirea din patrimoniu a imobilizărilor financiare se realizează astfel:
- împrumuturile acordate şi creanţele imobilizate se evaluează la ***valoarea nominală;***
- titlurile de participare şi alte titluri imobilizate la ***costul de achiziţie (preţul de achiziţie)***, care este echivalent cu preţul de cumpărare sau cu valoarea stabilită prin contractul de achiziţie.

De asemenea, facem totodată menţiunea că cheltuielile accesorii (colaterale) achiziţionării titlurilor imobilizate se reflectă direct în cheltuielile de exploatare ale exerciţiului financiar.

II.2.3. Evaluarea de inventar a imobilizărilor

Evaluarea de inventar a imobilizărilor se realizează la închiderea exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii patrimoniului (vezi şi vol . I al prezentului curs) şi se face la ***valoarea actuală***, denumită ***valoarea de inventar***, stabilită în baza următoarelor criterii:

- preţul pieţei;
- utilitatea imobilizărilor respective;
- gradul de uzură;
- locul unde se află imobilizarea.

II.2.4. Evaluarea bilanţieră a imobilizărilor

Evaluarea bilanţieră a imobilizărilor este legată în mod direct de ***bilanţul contabil***, având un caracter deosebit de complex (vezi volumul I al prezentului curs) şi stă la baza

închiderii conturilor, a situației patrimoniului aportului economic, stabilirii situației financiare şi implicit a calculului rezultatelor economico-financiare.

Evaluarea elementelor patrimoniale, în general, în cadrul unei economii de piață, trebuie să țină seama şi de ***fenomenul inflaționist,*** iar metoda contabilității trebuie adaptată, în vederea reflectării unei imagini fidele şi corecte a patrimoniului, curățat de efectele inflaționiste (contabilitatea de inflație).

Cu toate că în România contabilitatea de inflație nu este îndeajuns fundamentată şi, cu atât mai puțin, aplicată în practică, în principiu, pentru a determina efectele inflaționiste asupra patrimoniului, se pot utiliza următoarele metode:

- metoda ponderării ***costului istoric***, adică a ***costului de origine*** sau ***de intrare*** (valoarea de intrare) a bunurilor, stabilit pe baza documentelor justificative, cu ***indicele de inflație***;
- ***metoda retratării conturilor în funcție de valoarea actuală***, care constă în evaluarea elementelor patrimoniale, în funcție de valoarea actuală determinată cu ocazia inventarierii, sau în urma unei proceduri de reevaluare.

Principala formă de manifestare a categoriei economice de ***inflație*** este creşterea nivelului general al prețurilor, în perioada curentă, față de o perioadă trecută, luată ca bază de referință, unitatea de măsură fiind ***indicele de inflație***, respectiv:

$$I_i = \frac{I_{p_1}}{I_{p_0}} \times 100$$

în care:

I_i - indicele de inflație;
I_{p1} - indicele creşterii prețurilor de consum în perioada (luna) curentă;
I_{p0} - indicele prețurilor de consum în perioada de referință.

După determinarea ***indicelui de inflație***, se calculează ***valoarea actualizată la inflație,*** în baza următoarei relații de calcul:

$$V_a = V_i \times I_i$$

în care:

V_a - valoarea actualizată la inflație
V_i - valoarea de intrare (costul istoric) al bunului în patrimoniul agentului economic
I_i - indicele de inflație

Exemplu :

- indicele creşterii prețurilor bunurilor de consum, în luna decembrie 1999, este de 145,2%

- indicele preţurilor de consum pe luna februarie 1999, când a avut loc intrarea în patrimoniu a unui mijloc fix, a fost de 120,3 %

Considerând că valoarea de intrare (costul istoric) al mijlocului fix, achiziţionat în luna februarie, este de 7.000.000 lei ,

Rezultă:

a) - determinarea indicelui de inflaţie:

$$I_i = \frac{I_{p_1}}{I_{p_0}} \times 100 = \frac{145,2}{120,3} \times 100 = 120,6\%$$

b) - determinarea valorii actualizate la inflaţie a mijlocului fix:

$$V_a = V_i \times I_i = 7.000.000 \times 120,6\ \% = 8.442.000 \text{ lei}$$

Evidenţa contabilă a imobilizărilor se realizează cu ajutorul conturilor din ***clasa 2 - conturi de imobilizări***, conform Planului de conturi general, respectiv:

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE
- **201** Cheltuieli de constituire
- **203** Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
- **205** Concesiuni, brevete şi alte drepturi
- **207** Fond comercial
- **208** Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE
- **211** Terenuri
  - **2111** Terenuri
  - **2112** Amenajări de terenuri
- **212** Mijloace fixe[4]
  - **2121** Construcţii
  - **2122** Echipamente tehnologice (Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
  - **2123** Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
  - **2124** Mijloace de transport
  - **2125** Animale şi plantaţii
  - **2126** Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS
- **230** Imobilizări necorporale în curs
- **231** Imobilizări corporale în curs

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
- **261** Titluri de participare

---

[4] Modificate începând cu data de 1 ianuarie 1999, conform O.M.F. nr. 314 / 5.04.1999

262 Titluri imobilizate ale activității de portofoliu
263 Alte titluri imobilizate
267 Creanțe imobilizate
2671 Creanțe legate de participații
2672 Împrumuturi acordate pe termen lung
2677 Alte creanțe imobilizate
2678 Dobânzi aferente creanțelor imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE[5]
280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare
2807 Amortizarea fondului comercial
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 Amortizări privind imobilizările corporale
2810 Amortizarea terenurilor
2811 Amortizarea construcțiilor
2812 Amortizarea echipamentelor tehnologice
2813 Amortizarea aparatelor şi instalațiilor de măsură, de control şi reglare
2814 Amortizarea mijloacelor de transport plantațiilor
2815 Amortizarea animalelor şi plantațiilor
2816 Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecție a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

Toate conturile de imobilizări necorporale sunt conturi bilanțiere (apar în bilanțul contabil).

De asemenea, trebuie făcută mențiunea că valoarea de înregistrare în conturi este ***valoarea contabilă de intrare***.

II.3. Evidența contabilă a imobilizărilor necorporale

Imobilizările necorporale cuprind:
- Cheltuieli de constituire;
- Cheltuieli de cercetare - dezvoltare;

[5] Modificate începând cu data de 1 ianuarie 1999, conform O.M.F. nr. 314/5.04.1999

- Concesiunile brevetele, licenţele, know-how, mărcile de fabrică sau de comerţ, alte drepturi şi valori similare;
- Fondul comercial;
- Alte imobilizări necorporale.

II.3.1. Cheltuieli de constituire sunt reprezentate de cheltuieli ocazionate de înfiinţarea, dezvoltarea şi modificarea formei de organizare a unităţii patrimoniale, cum ar fi:

- taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare;
- cheltuieli privind emiterea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni;
- cheltuieli de marketing (de prospectare a pieţei publicitate etc.);
- alte cheltuieli de această natură, legate de înfiinţarea sau modificarea unităţii patrimoniale.

Cheltuielile de constituire se amortizează într-o perioadă de cel mult 5 ani.

Evidenţa contabilă a cheltuielilor de constituire se realizează cu ajutorul contului ***201 - Cheltuieli de constituire***, cont sintetic de gradul I.

Contul 201 - Cheltuieli de constituire:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de imobilizări necorporale;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu cheltuielile de constituire datorate furnizorilor sau prestatorilor de servicii (404);
  - cu cheltuielile de constituire achitate prin contul curent (5121,5124);
  - cu cheltuielile de constituire (dezvoltare, modernizare, modificare) suportate din primele de capital (104).
- ***Se creditează:***
  - cu cheltuielile de constituire amortizate integral (2801);
- ***Soldul contului:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea cheltuielilor de constituire existente.

Contul ***201 - Cheltuieli de constituire*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de cheltuieli, respectiv pe perioade de amortizare.

Exemple:

Ex. 1. Un agent economic efectuează cheltuieli de constituire în următoarele condiţii:

• plăţi prin contul curent	=	5.000.000 lei
• plăţi în numerar	=	1.000.000 lei
• plăţi către diverşi prestatori de servicii	=	4.000.000 lei
Total cheltuieli de constituire	=	10.000.000 lei

- Termen de amortizare a cheltuielilor de constituire = 5 ani

a) Reflectarea contabilă a plăților în numerar şi prin contul curent reprezentând cheltuieli de constituire.

Formula contabilă:

6.000.000	201 - Cheltuieli de constituire	=	%	
			5121 - Conturi la bănci în lei	5.000.000
			5311 - Casa în lei (5124, 5314)	1.000.000

b) Reflectarea contabilă a cheltuielilor de constituire reprezentând prestări de servicii efectuate de terți.

- valoarea prestațiilor de servicii = 4.000.000 lei
- $TVAd = 22\% = \frac{4.000.000 \times 22}{100} = 880.000$ lei

Total factură = 4.000.000 + 880.000 = 4.880.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 - Furnizori de imobilizări	4.880.000
4.000.000	201 - Cheltuieli de constituire			
880.000	4426 - TVA_d			

c) Reflectarea contabilă a amortizării cheltuielilor de constituire.

- Calculul amortizării:

$$A_{CH_c} = \frac{CH_c}{T}$$

în care:

A_{CH_c} - amortizarea cheltuielilor de constituire;
CH_c - cheltuieli de constituiri;
T - timpul de amortizare, exprimat în ani.

Rezultă:

$$A_{CHc} = \frac{CH_c}{T} = \frac{10.000.000}{5} = 2.000.000 \text{ lei/an}$$

• Reflectarea contabilă a amortizării din primul an (aceeaşi înregistrare se face şi în anii următori)

Formula contabilă:

2.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2801 - Amortizarea cheltuielilor de constituire	2.000.000

d) Reflectarea contabilă a amortizării complete (după 5 ani) şi scăderea din gestiune a cheltuielilor de constituire.

Formula contabilă:

10.000.000	2801 - Amortizarea cheltuielilor de constituire	=	201 - Cheltuieli de constituire	10.000.000

Ex. 2. Un agent economic îşi acoperă cheltuielile de constituire (dezvoltare), în sumă de 6.000.000 lei, din primele de capital.

Termenul de amortizare a cheltuielilor este de 2 ani.

Reflectarea contabilă a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape:
a) Reflectarea contabilă a colectării cheltuielilor de constituire.

Formula contabilă:

6.000.000	201 - Cheltuieli de constituire	=	1041 - Prime de emisiune sau de aport	6.000.000

b) Reflectarea contabilă a amortizării cheltuielilor din primul an .

• calculul amortizării

$$A_{CHc} = \frac{CHc}{T} = \frac{6.000.000}{2} = 3.000.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă :

3.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2801 - Amortizarea cheltuielilor de constituire	3.000.000

c) Reflectarea contabilă a scăderii din gestiune a cheltuielilor de constituire, după amortizarea completă:

Formula contabilă:

6.000.000	2801 - Amortizarea cheltuielilor de constituire	=	201 - Cheltuieli de constituire	6.000.000

II.3.2. Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare

Cheltuielile de cercetare şi dezvoltare cuprind cheltuielile ocazionate de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare strict individualizate, care prezintă garanția realizării eficienței scontate, prin aplicarea acestora în unitățile patrimoniale.

Contabilitatea analitică a cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare se ține pe categorii de lucrări şi obiective.

Cheltuielile de cercetare şi dezvoltare se amortizează într-o perioadă de cel mult 5 ani.

Evidența contabilă a cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare se realizează cu ajutorul contului ***203 - Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare,*** cont sintetic de gradul I.

203 - Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare

- ***Conținut economic:***
  - cont de imobilizări necorporale;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu lucrările şi proiectele de cercetare şi dezvoltare efectuate pe cont propriu, aflate în curs de execuție (230);
  - cu lucrările şi proiectele de cercetare şi dezvoltare achiziționate de la terți (404);
  - cu lucrările şi proiectele de cercetare şi dezvoltare efectuate pe cont propriu şi recepționate (721);
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea neamortizată a cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare cedate la terți sau casate (6721);

- cu cheltuielile de cercetare şi dezvoltare amortizate integral, precum şi cu cheltuielile de cercetare şi dezvoltare aferente brevetelor sau licenţelor (2803, 205);

• ***Soldul contului :***

- sold final debitor, reprezentând valoarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare existente.

Contul 203 - Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare se poate dezvolta în conturi analitice, deschise pe categorii de lucrări sau obiective.

Exemple:

Ex. 1. Un agent economic realizează imobilizări necorporale de natura proiectelor, lucrărilor, studiilor sau tehnologiilor, în regie proprie, astfel:

- În primul an imobilizarea necorporală este nefinalizată, nivelul cheltuielilor cu execuţia imobilizării fiind de 6.000.000 lei, din care, 4.000.000 lei au reprezentat cheltuieli materiale şi 2.000.000 lei cheltuieli cu salariile (formă simplificată);
- În al doilea an, imobilizarea necorporală este finalizată şi recepţionată, la nivelul costului de producţie de 8.000.000 lei;
- Termenul de amortizare al imobilizării necorporale este de 4 ani;
- După 3 ani, agentul economic scoate din uz imobilizarea necorporală respectivă.

Reflectarea în contabilitate a unei asemenea operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a cheltuielilor de 6.000.000 lei, făcute de firmă în primul an, pentru realizarea imobilizărilor necorporale (formă simplificată în care nu s-au luat în considerare contribuţiile la asigurări sociale, şomaj etc.):

- Reflectarea contabilă a cheltuielilor cu materialele:

Formula contabilă:

4.000.000	601 - Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 - Materiale consumabile	4.000.000

- Reflectarea contabilă a cheltuielilor cu salariile

Formula contabilă:

2.000.000	641 - Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 - Personal - remuneraţii datorate	2.000.000

b) Reflectarea contabilă, la sfârşitul exerciţiului financiar, a imobilizărilor necorporale în curs de execuţie (nefinalizate).

6.000.000	230 - Imobilizări necorporale în curs	=	721 - Venituri din producţia de imobilizări	6.000.000

c) Reflectarea contabilă a închiderii conturilor de cheltuieli la sfârşitul perioadei de gestiune, respectiv la sfârşitul primului an, când imobilizările necorporale nu sunt finalizate.

Formula contabilă:

6.000.000	121 - Profit şi pierdere	=	%	
			601 - Cheltuieli cu materiale consumabile	4.000.000
			641 - Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	2.000.000

d) Închiderea conturilor de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune, respectiv la sfârşitul primului an, când imobilizările necorporale nu sunt finalizate.

Formula contabilă:

6.000.000	721 - Venituri din producţia de imobilizări corporale	=	121 - Profit şi pierderi	6.000.000

c) În exerciţiul financiar următor, la finalizarea şi recepţia imobilizării necorporale, la costurile de producţie de 8.000.000 lei, se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

8.000.000	203 - Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	=	%	
			230 - Imobilizări necorporale în curs	6.000.000
			721 - Venituri din producţia de imobilizări necorporale	2.000.000

f) Reflectarea contabilă a amortizării imobilizării necorporale, în primul an de utilizare.

- calculul amortizării anuale:

$$A_{CHod} = \frac{CH_{od}}{T}$$

în care:

A_{CHcd} - amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare;
CH_{cd} - cheltuieli de cercetare şi dezvoltare;
T - timpul sau perioada de amortizare.

Rezultă:

$$A_{CHcd} = \frac{8.000.000}{4} = 2.000.000 \text{ lei/an}$$

• Formula contabilă (care se repetă anual până la amortizarea completă)

2.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2803 - Amortizarea cheltuielilor de cercetare dezvoltare	2.000.000

g) Agentul economic nu utilizează imobilizarea necorporală până la amortizarea completă (4 ani), ci după 3 ani o scoate din uz, diferența neamortizată (2.000.000 lei) reprezentând pentru firmă o cheltuială.

Rezultă:

- Valoarea contabilă de intrare = 8.000.000 lei
- Valoarea amortizată (3 ani x 2.000.000 lei) = 6.000.000 lei

Valoarea neamortizată = 8.000.000 - 6.000.000 = 2.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	203 - Cheltuieli de cercetare dezvoltare	2.000.000
6.000.000	2803 - Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare			
2.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate			

Ex. 2. Reflectarea contabilă a unor imobilizări necorporale de natura cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare, procurate de la terți, în sumă de 5.000.000 lei:

a) Reflectarea contabilă a înregistrării cheltuielilor.
• Imobilizări necorporale procurate de la terți = 5.000.000 lei

- $TVA_d = 22\% = \frac{5.000.000 \times 22}{100} = 1.100.000$ lei

Total factură furnizor			=	6.100.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	404 - Furnizori de imobilizări dezvoltare	6.100.000
5.000.000	203 - Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare			
1.100.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea contabilă a plăţii facturii furnizorului:

Formula contabilă:

6.100.000	404 - Furnizori de imobilizări	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	6.100.000

Ex. 3. Reflectarea contabilă a unor imobilizări necorporale de natura cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare, în sumă de 7.000.000 lei, aduse ca aport la capitalul social .

a) Reflectarea contabilă a subscrierii la capitalul social.

Formula contabilă:

7.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalurile	=	1011 - Capital subscris nevărsat	7.000.000

b) Reflectarea contabilă a aportului la capitalul social :

Formula contabilă:

7.000.000	203 - Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	7.000.000

c) Reflectarea contabilă a constituirii capitalului social:

7.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	7.000.000

Ex. 4. Reflectarea contabilă a trecerii unor imobilizări necorporale de natura cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare, în sumă de 4.000.000 lei, la categoria de imobilizări necorporale, de natura brevetelor sau licenţelor obţinute.

Formula contabilă:

4.000.000	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	203 - Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	4.000.000

II.3.3. Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare

Această categorie de imobilizări necorporale include toate cheltuielile efectuate de un agent economic pentru achiziţionarea drepturilor de exploatare a unui bun economic, activitate sau servicii, de natura concesiunilor, locaţiilor de gestiune, închirierilor şi a drepturilor de proprietate industrială şi intelectuală.

În principiu, această categorie de imobilizări necorporale include:

- Concesiunile;
- Locaţia de gestiune;
- Închirierile;
- Superficia;
- Uzufructul;
- Brevetele;
- Licenţele;
- Consulting-ul;
- Know-how-ul;
- Mărcile de fabrică de comerţ sau de serviciu.

1. Concesiunile reprezintă o relaţie consfinţită prin-un act juridic (contract), prin care o persoană fizică sau juridică, numită ***concedent,*** transmite către un terţ ***(concesionar)***, un drept de exploatare şi administrare rentabilă, pe o perioadă de timp determinată, a unui bun, activitate sau serviciu public, în schimbul unei sume de bani sau a unui contraechivalent, numit ***redevenţă***.

În România, concesiunile sunt de regulă limitate, la transmiterea unor bunuri în concesiune de către administraţiile publice centrale sau locale şi privesc îndeosebi terenurile, însă pe plan internaţional, concesiunile au o rază mult mai largă de aplicare, îndeosebi în domeniul comerţului, când un producător sau furnizor de bunuri conferă unui distribuitor, care este concesionarul său, dreptul de a comercializa produsele sale, cu titlu exclusiv, pe un teritoriu stabilit, numit zonă de responsabilitate, pentru o durată de timp determinată sau nedeterminată, sub controlul acestuia.

Având în vedere că la noi în ţară, concedentul este de regulă statul român, prin administraţiile publice, concesiunile se acordă prin licitaţie publică, asigurându-se statului un venit fix anual, care să fie cel puţin egal cu media profiturilor nete, realizate prin exploatarea în ultimii 5 ani a obiectului concesiunii sau a unor obiective similare.

2.Locaţiile de gestiune reprezintă trecerea în administraţia integrală din partea ***locatorului*** (proprietarului) a unor unităţi, secţii, uzine, fabrici sau subunităţi ale acestora, în beneficiul locatarului (a celui care preia bunurile), aceasta din urmă având autonomie absolută în conducerea unităţilor şi subunităţilor respective, contra unei sume numite ***locaţie*** (redevenţă).

3. Închirierile reprezintă preluarea în folosinţă, în baza unui contract de închiriere, a unui bun, proprietate de stat sau privată, în schimbul unui contraechivalent, numit ***chirie***.

4. Superficia reprezintă dreptul de proprietate a unei persoane juridice, asupra unei construcţii realizate pe terenul altei persoane, împreună cu dreptul de folosinţă a terenului pe care s-a ridicat construcţia.

Superficia, în cazul unui agent economic, este considerată o imobilizare necorporală amortizabilă.

5. Uzufructul reprezintă dreptul de folosinţă de către un agent economic a unui bun sau valoare economică, care aparţine unei alte persoane fizice sau juridice şi de a beneficia de rezultatele folosirii bunului respectiv . Uzufructul este considerat o imobilizare necorporală amortizabilă, iar la încetarea dreptului de uzufruct, bunul sau valoarea economică respectivă este returnată proprietarului.

6. Brevetele de invenţie reprezintă un titlu de protecţie a invenţiilor, fiind un act juridic oficial, acordat de către un organism guvernamental, în baza legii, care conferă titularului său, pe o durată limitată, dreptul exclusiv de exploatare, de comercializare a produselor realizate cu ajutorul invenţiei respective şi de transfer al invenţiei de la un deţinător la altul.

Comerţul naţional şi internaţional cu brevete, ca parte integrantă a transferului internaţional de tehnologie, respectiv importul şi exportul de inteligenţă, cunoaşte următoarele forme şi tehnici de realizare:

- cesiunea brevetelor de invenţie;
- aportul brevetului de invenţie la constituirea capitalului social al unei societăţi comerciale;
- locaţiunea invenţiilor brevetate;
- licenţierea brevetului de invenţie.

În contabilitate, brevetele de invenţie se înregistrează ca imobilizări necorporale amortizabile.

7. Licenţele pot fi definite ca înţelegeri contractuale, prin care titularul unui drept de proprietate industrială sau intelectuală transmite (cedează) unei terţe persoane, total sau în parte, dreptul său exclusiv de exploatare, în schimbul unui contraechivalent în bani sau produse.

Părţile contractante sunt ***licenţiarul*** sau ***licensor-ul*** (titularul dreptului de proprietate) şi licenţiarul sau ***„firma licensee“*** (beneficiarul folosinţei dreptului de proprietate).

În contabilitatea firmei, licenţele diferitelor tipuri de elemente de proprietate industrială şi intelectuală se înregistrează ca imobilizări necorporale amortizabile.

8. Know - how-ul Nu toate tehnologiile noi sunt exploatate sub forma transmiterii brevetului de invenție, menționat anterior. Realizarea unor produse de înaltă complexitate tehnologică, presupune un înalt profesionalism, un bagaj de instrumente şi tehnici de realizare impresionant, care nu este la îndemâna oricărui agent economic, proaspăt posesor al unui brevet de invenție sau a unei noi tehnologii.

Această diferență de cunoştințe dintre furnizorul de tehnologie şi cumpărătorul acesteia constituie know - how-ul (a şti să faci).

Ghidul internațional privind redactarea contractelor de transfer de know-how, elaborat de CEE/ONU, menționează că noțiunea de ***know-how*** comportă ansamblul formulelor, definițiilor tehnice, procedeelor, experienței de producție şi al altor elemente analoge, care servesc la fabricarea unui produs dat.

Ca şi celelalte elemente de inteligență, know-how-ul achiziționat sau adus ca aport la capitalul social al unei firme constituie un element al imobilizărilor necorporale, amortizabil.

9. Consulting - engineering-ul - operațiile de consulting - engineering au apărut ca urmare a dezvoltării livrărilor de maşini, instalații şi echipamente complexe (bunuri de investiții) şi a bunurilor sub formă de tehnologii sau procedee, care presupun, în vederea implementării lor practice, o serie de studii, documentații, proiecte, cunoştințe tehnico - ştiințifice etc., cunoscute sub denumirea de consulting - engineering. Cheltuielile făcute de firmă cu astfel de operații sunt considerate imobilizări necorporale şi se supun procesului de amortizare.

10. Mărcile de fabrică, comerț sau de serviciu reprezintă primul dintre obiectele dreptului de proprietate industrială, care a căpătat un statut juridic distinct, mărcile fiind, de regulă, încorporate în capitalul social şi, respectiv în patrimoniul unui agent economic, ca imobilizare necorporală, la valoarea convenită de asociați sau la valoarea cu care au fost achiziționate.

Constituite din cuvinte, litere, cifre, reprezentări grafice plane sau în relief, combinații ale acestor elemente, una sau mai multe culori, forma produsului sau ambalajului acestuia, prezentarea sonoră sau alte asemenea elemente, ***marca,*** respectiv dreptul la marcă de fabrică, de comerț sau de serviciu, se dobândeşte, de regulă, pe două căi principale, respectiv:

- prin prioritate de folosință, care presupune îndeplinirea unui prim act de folosire a mărcii şi constituirea dreptului declarativ al acestuia;
- prin prioritate de înregistrare, care se caracterizează prin efectele atributive ale dreptului de marcă, din momentul înregistrării ei, actele de folosire anterioare înregistrării nu sunt opozabile, respectiv nu au anterioritate, dacă nu au fost urmate de o înregistrare;

Transferul total sau parțial al ***dreptului de marcă*** se realizează prin următoarele modalități:

- cesiunea mărcilor de fabriță, de comerț sau de serviciu;
- aportul mărcii la constituirea capitalului social al unei firme;
- licențierea dreptului de marcă;
- operațiuni de franchising (acordul prin care un producător de bunuri materiale sau servicii concedă unui comerciant, în schimbul plății unei ***redevențe - running royalties*** - o marcă de fabrică sau de serviciu, obligându-se, totodată, să-i acorde acestuia asistența pentru

organizarea firmei, formarea personalului, furnizare de know - how, la care se adaugă diverse operațiuni de aprovizionare).

Ca şi celelalte elemente de activ imobilizate, de natura proprietății industriale şi intelectuale, mărcile sunt supuse procesului de amortizare.

Evidența contabilă a concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare se realizează cu ajutorul contului ***205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare***, cont sintetic de gradul I.

Contul 205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare:

- ***Conținut economic:***
  - cont de imobilizări necorporale;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea concesiunilor preluate (167);
  - cu brevetele, licențele şi alte drepturi şi valori similare, aduse ca aport la capitalul social sau la capitalul individual (456, 108);
  - cu brevetele, licențele şi alte drepturi şi valori similare, primite cu titlu gratuit (131);
  - cu brevetele, licențele şi alte drepturi şivalori similare în curs de execuție (230);
  - cu brevetele, licențele şi alte drepturi şi valori similare, achiziționate de la furnizorii de imobilizări (404);
  - cu brevetele, licențele şi alte drepturi şi valori similare realizate în regie proprie, recepționate (721);
- ***Se creditează:***
  - cu concesiunile, brevetele, licențele şi alte drepturi şi valori similare, amortizate integral (2805);
  - cu concesiunile, brevetele, licențele şi alte drepturi şi valori similare scoase din activul patrimonial, prin casare sau vânzare, neamortizate integral (6721);
  - cu valoarea brevetele şi altor drepturi şi valori similare retrase de întreprinzătorul individual sau de către asociați (108, 456);
  - cu valoarea bunurilor preluate în concesiune conform contractelor, restituite proprietarului (167);
- ***Soldul contului:***
  - sold final debitor, reprezentând concesiunile, brevetele, licențele şi alte drepturi şi valori similare existente.

Contul ***205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe categorii de concesiuni, brevete, licențe şi alte drepturi şi valori similare.

EXEMPLE:

Ex. 1. Un agent economic primeşte în baza unui contract de concesiune un mijloc fix în valoare de 50.000.000 lei, pe o durată determinată de 5 ani, pentru care urmează să plătească o redevenţă anuală de 2.000.000 lei.

Reflectarea contabilă a acestei operaţii în contabilitatea ***concesionarului*** (agentul economic care a preluat concesiunea), respectiv, în contabilitatea concedentului agentul economic proprietar al bunului) se realizează astfel:

A. Reflectarea operaţiei în contabilitatea concesionarului:

a) Reflectarea contabilă a mijlocului fix preluat în concesiune, conform contractului de concesiune.

Formula contabilă:

50.000.000	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate	50.000.000

b) Reflectarea contabilă a redevenţei datorate concendentului (proprietarului).

Formula contabilă:

2.000.000	612 - Cheltuieli cu redevenţele locaţiile de gestiune şi chiriile	=	462 - Creditori diverşi	2.000.000

c) Reflectarea contabilă a plăţii redevenţei:

Formula contabilă:

2.000.000	462 - Creditori diverşi	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124,5311, 5314)	2.000.000

d) Reflectarea contabilă a restituirii, după 5 ani, a mijlocului fix (bunului) concesionat.

Formula contabilă:

50.000.000	167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	50.000.000

B. Reflectarea operaţiei în contabilitatea concedentului (proprietarului)

a) Reflectarea în contabilitate a redevenţei de încasat pentru bunul concesionat.

Formula contabilă:

2.000.000	461 - Debitori diverşi	=	706 - Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	2.000.000

c) Reflectarea contabilă a încasării redevenţei.

Formula contabilă:

2.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	461 - Debitori diverşi	2.000.000

c) Prin concesionare nu se face un transfer de proprietate, ci un transfer al dreptului de exploatare a bunului respectiv, amortizarea imobilizării rămânând în sarcina proprietarului .

Dacă presupunem că mijlocul fix dat în concesiune avea un termen de amortizare de 10 ani, rezultă că amortizarea anuală (amortizare liniară) este următoarea:

$$A = \frac{V_i}{T}$$

în care:

A - amortizarea anuală;
V_i - valoarea contabilă de intrare în gestiune a mijlocului fix;
T - termenul de amortizare exprimat în ani.

• calculul amortizării:

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{50.000.000 \text{ lei}}{10 \text{ ani}} = 5.000.000 \text{ lei/an}$$

• Reflectarea în contabilitate a amortizării din primul an.

Formula contabilă:

5.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2805 - Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare	5.000.000

Ex. 2. Un agent economic realizează în regie proprie o invenţie brevetată, la costul de producţie de 5.000.000 lei, amortizabilă în 5 ani.

După 4 ani brevetul este vândut unui terţ, la preţul negociat de 3.000.000 lei.

Reflectarea contabilă a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a recepţiei invenţiei brevetate.

Formula contabilă:

5.000.000	205 - Concesiuni brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	721 - Venituri din producţia de imobilizări necorporale	5.000.000

d) Reflectarea contabilă a amortizării brevetului în primul an (înregistrarea se repetă identic).

• calculul amortizării:

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{5.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă:

1.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2805 - Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare	1.000.000

c) Reflectarea contabilă a vânzării brevetului de invenţie, către un alt agent economic, la preţul negociat de 3.000.000 lei.

• preţ de vânzare = 3.000.000 lei

$$\text{• TVAc} = 22\% = \frac{3.000.000 \times 22}{100} = 660.000 \text{ lei}$$

Total factură = 3.660.000 lei

Formula contabilă:

3.660.000	461 - Debitori diverşi	=	%	
			7721 - Venituri din cedarea activelor	3.000.000
			4427 - TVAc	660.000

d) Reflectarea contabilă a încasării contravalorii brevetului şi a TVAc.

Formula contabilă:

3.660.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	461 - Debitori diverşi	3.660.000

e) Reflectarea contabilă a scăderii din gestiune a brevetelor de invenţie, după 4 ani de utilizare.

- Valoarea contabilă de intrare = 5.000.000 lei
- Valoarea amortizată = 4.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	205 - Concesiuni,	5.000.000
4.000.000	2805 - Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare		brevete şi alte drepturi şi valori similare	
1.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate			

Ex. 3. Un agent economic achiziţionează de la un furnizor un brevet de invenţie în sumă de 6.000.000 lei, amortizabil în 3 ani.

Reflectarea contabilă a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a achiziţionării brevetului de invenţie.

- preţ de achiziţie (cumpărare) = 6.000.000 lei
- TVAd = 22% = $\frac{6.000.000 \times 22}{100}$ = 1.320.000 lei

Total factură furnizor = 7.320.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 - Furnizori de imobilizări	7.320.000
6.000.000	205 – Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori			
1.320.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului de imobilizări.

Formula contabilă:

7.320.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	7.320.000

c) Reflectarea contabilă a amortizării brevetului de invenţie, în primul an.

• calculul amortizării

$$A = \frac{Vi}{T} = \frac{6.000.000 \text{ lei}}{3 \text{ ani}} = 2.000.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă (se repetă pe parcursul celor 3 ani, până la amortizarea completă).

2.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2805 - Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare	2.000.000

d) Reflectarea contabilă a scăderii din gestiune a brevetului după amortizarea completă.

Formula contabilă:

6.000.000	2805 - Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare	=	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	6.000.000

Ex. 4. Se aportează la capitalul social al unei firme, o marcă (de fabrică de comerţ sau de serviciu) evaluată la suma de 9.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a subscrierii mărcii la capitalul social.

Formula contabilă:

9.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capital subscris în bănci	9.000.000

b) Reflectarea contabilă a aportului mărcii la capitalul social.

Formula contabilă:

9.000.000	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	9.000.000

c) Reflectarea contabilă a constituirii capitalului social.

Formula contabilă:

9.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	9.000.000

Ex. 5. Reflectarea contabilă a unor imobilizări necorporale, de natura brevetelor şi altor drepturi şi valori similare, în sumă de 4.000.000 lei, la capitalul întreprinzătorului individual.

Formula contabilă:

4.000.000	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	108 - Contul întreprinzătorului individual	4.000.000

Ex. 6. Reflectarea contabilă a retragerii imobilizării necorporale din contul întreprinzătorului individual.

Formula contabilă:

4.000.000	108 - Contul întreprinzătorului individual	=	205 Concesiuni, brevete şi alte titluri şi valori similare	4.000.000

Ex. 7. Reflectarea contabilă a primirii cu titlu gratuit a unei imobilizări necorporale, de natura brevetelor şi altor drepturi şi valori similare, în sumă de 3.000.000 lei.

Formula contabilă:

3.000.000	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	131 - Subvenţii pentru investiţii	3.000.000

Ex. 8. Reflectarea contabilă a unei imobilizări necorporale, de natura brevetelor şi altor drepturi şi valori similare, realizate în regie proprie, aflate în curs de execuţie şi finalizate, înregistrată la costul de producţie de 2.000.000 lei.

Formula contabilă:

2.000.000	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	230 - Imobilizări necorporale în curs	2.000.000

Ex. 9. Reflectarea contabilă a trecerii unor cheltuieli de cercetare şi dezvoltare, în sumă de 5.000.000 lei, la brevete şi alte drepturi şi valori similare.

Formula contabilă:

5.000.000	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	203 - Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	5.000.000

ATENŢIE!

- Conform noilor reglementări contabile, armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale, aprobate prin OMF. nr. 403/1999, imobilizările de această natură sunt reflectate de contul ***205 - Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare,*** care se dezvoltă în două conturi de gradul II, respectiv:

- Contul ***2051 - Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate***;
- Contul ***2052 - Brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare obţinute cu resurse proprii***.

II.3.4. Fondul comercial

Fondul comercial reprezintă partea din fondul de comerţ care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care contribuie la menţinerea sau dezvoltarea potenţialului economic al firmei, cum ar fi:

- clientela;
- vadul comercial;
- debuşeele;
- reputaţia;
- alte elemente cu pondere în imaginea agentului economic.

Spre deosebire de celelalte imobilizări necorporale, care se amortizează (îşi recuperează valoarea), într-un termen de până la 5 ani, de regulă, fondul comercial nu este

supus amortizării, decât în cazuri deosebite, când are loc dezmembrarea activului fix pe care l-a însoţit.

Trebuie făcută menţiunea că fondul comercial nu poate exista separat de un activ fix (de regulă spaţii comerciale sau alte bunuri de imagine) şi ele se înregistrează în contabilitate numai în situaţiile când agentul economic achiziţionează de la terţi un activ fix, însoţit de fond comercial, sau atunci când apare sub formă de aport la capitalul social al unei firme.

Fondul comercial se determină ca diferenţă între valoarea de aport sau costul de achiziţie, după caz, şi valoarea activului net al acestuia.

Evidenţa contabilă a fondului comercial se realizează cu ajutorul contului ***207 - Fond comercial,*** cont sintetic de gradul I.

Contul 207 - Fond comercial:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de imobilizări necorporale;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea fondului comercial achiziţionat de la furnizori (404);
  - cu valoarea fondului comercial aportat la capitalul social (456);
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea fondului comercial amortizat integral (2807);
  - cu valoarea fondului comercial cedat, nesupus amortizării sau amortizat parţial (6721);
- ***Soldul contului:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea fondului comercial existent.

Contul ***207 - Fond comercial*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de imobilizări.

Exemple:

Ex. 1. Un agent economic achiziţionează un spaţiu comercial, însoţit de fond comercial, în următoarele condiţii:

- Valoarea spaţiului comercial = 10.000.000 lei
- Fond comercial = 2.000.000 lei

Total valoarea imobilizări = 12.000.000 lei

- TVAd = 22% = $\frac{12.000.000 \times 22}{100}$ = 2.640.000 lei

---

Total factură furnizor = 14.640.000 lei

- Termenul de amortizare a spaţiului comercial = 5 ani
- După 3 ani, agentul economic vinde spaţiul comercial unui alt agent economic, la preţul negociat de = 15.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a unei asemenea operaţii se realizează parcurgând următoarele etape:

a) Reflectarea contabilă a achiziţionării spaţiului comercial, purtător de fond comercial.

Formula contabilă:

%		=	404 - Furnizori de imobilizări	14.640.000
10.000.000	2121 – Construcţii			
2.000.000	207 - Fond comercial			
2.640.000	TVAd			

b) Reflectarea contabilă a plăţii furnizorului.

Formula contabilă:

14.640.000	404 - Furnizori de imobilizări	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	14.640.000

c) Reflectarea contabilă a amortizării spaţiului comercial (amortizare liniară), în primul an.

- calculul amortizării

$$A = \frac{Vi}{T} = \frac{10.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 2.000.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă:

2.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizările	=	2811 - Amortizarea construcţiilor	14.640.000

d) Reflectarea contabilă a vânzării spaţiului comercial, la preţul negociat de 15.000.000 lei.

- Preţ de vânzare = 15.000.000 lei
- TVAc = 22% = $\frac{15.000.000 \times 22}{100}$ = 3.300.000 lei

Total factură = 18.300.000 lei

Formula contabilă:

18.300.000	461 - Debitori diverşi	=	%	
			7721 - Venituri din cedarea activelor	15.000.000
			4427 - TVAc	3.300.000

e) Reflectarea în contabilitate a încasării facturii.

Formula contabilă:

18.300.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	461 - Debitori diverşi	18.300.000

f) Reflectarea în contabilitate a scoaterii din gestiune a mijlocului fix cedat.

- Valoarea contabilă de intrare = 10.000.000 lei
- Valoarea amortizată = 6.000.000 lei

Valoarea neamortizată = 4.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	2121 - Construcții	10.000.000
6.000.000	2811 - Amortizarea construcțiilor			
4.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate			

g) Reflectarea contabilă a scăderii din gestiune a fondului comercial aferent spațiului comercial vândut.

Formula contabilă:

2.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate	=	207 - Fond comercial	2.000.000

ATENŢIE!

- Dacă s-ar proceda totuşi la amortizarea fondului comercial, reflectarea contabilă a amortizării ar fi următoarea:

- Reflectarea contabilă a amortizării fondului comercial (presupune că este înregistrat în contabilitate la valoarea de 2.000.000 lei.

Formula contabilă :

2.000.000	6811 - Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor	=	2807 - Amortizarea fondului comercial		2.000.000

- Reflectarea contabilă a scăderii din gestiune a fondului comercial complet amortizat:

Formula contabilă :

2.000.000	2807 - Amortizarea fondului comercial	=	207 - Fond comercial		2.000.000

Ex. 2 - Se aduce ca aport la capitalul social un spaţiu comercial cu valoare de 10.000.000 lei, evaluat la 12.000.000 lei, diferenţa de 2.000.000 lei fiind considerată fond comercial . Termenul de amortizare a spaţiului comercial este de 5 ani.

Reflectarea contabilă a unei asemenea operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea contabilă a subscrierii la capitalul social:

Formula contabilă:

12.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capital subscris nevărsat		12.000.000

b) - Reflectarea contabilă a aportului efectiv la capitalul social:

Formula contabilă:

	%	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul		12.000.000
10.000.000	2121 - Construcţii				
2.000.000	207 - Fond comercial				

c) - Reflectarea contabilă a constituirii capitalului social:

Formula contabilă:

12.000.000	1011	- Capital subscris nevărsat	=	1012	- Capital subscris vărsat	12.000.000

II.3.5. Alte imobilizări necorporale

În această categorie de imobilizări necorporale se includ programele informatice şi alte imobilizări necorporale, neincluse în celelalte categorii, cum ar fi, de exemplu, cheltuielile cu descoperirea rezervelor de substanţe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în exploatare etc.

Ca şi în celelalte situaţii, imobilizările necorporale de această natură sunt supuse amortizării, pe perioade de timp diferite, care nu depăşesc 5 ani (de exemplu, programele informatice se amortizează în cel mult 3 ani).

Imobilizările necorporale din această categorie sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate, la ***costul de producţie*** , dacă au fost realizate în regie proprie, sau la ***costul de achiziţie*** , dacă sunt procurate (realizate) de la terţi.

Evidenţa contabilă a altor imobilizări necorporale se realizează cu ajutorul contului ***208 - Alte imobilizări necorporale*** , cont sintetic de gradul I.

Contul 208 - Alte imobilizări necorporale:

- Conţinutul economic:
  - cont de imobilizări necorporale;
- Funcţia contabilă:
  - cont de activ;
- Se debitează:
  - cu valoarea altor imobilizări necorporale, aduse ca aport la capitalul individual (108);
  - cu valoarea altor imobilizări necorporale, aduse ca aport la capitalul social (456);
  - cu valoarea altor imobilizări necorporale provenite din producţia în curs de execuţie (230);
  - cu valoarea altor imobilizări necorporale achiziţionate de la furnizorii de imobilizări (404);
  - cu valoarea altor imobilizări necorporale realizate în regie proprie (721).
- Se creditează:
  - cu valoarea altor imobilizări necorporale retrase de întreprinzătorul individual (108);
  - cu valoarea altor imobilizări necorporale retrase din capitalul social (456);

- cu valoarea altor imobilizări necorporale amortizate complet, cedate sau scoase din activ (2808);
- cu valoarea altor imobilizări necorporale neamortizate integral, cedate sau scoase din activ (2808, 6721).

- Soldul contului:
  - sold final debitor, reprezentând valoarea altor imobilizări necorporale existente.

Contul *208 - **Alte imobilizări necorporale*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de alte imobilizări necorporale.

EXEMPLE:

1 - Un agent economic realizează în regie proprie (pe cont propriu) un program informatic, înregistrat în contabilitate, la costul de achiziţie de 3.000.000 lei. Termenul de amortizare este stabilit la 3 ani.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a recepţiei programului informatic:

Formula contabilă:

3.000.000	208 - Alte imobilizări necorporale	=	721 - Venituri din producţia de imobilizări necorporale	3.000.000

b) - Reflectarea contabilă a amortizării din primul an:

- Calculul amortizării:

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{3.000.000 \text{ lei}}{3 \text{ ani}} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

- ***Formula contabilă*** (se repetă pe parcursul celor 3 ani):

1.000.000	6811 - Cheltuieli din exploatare privind amortizările	=	2808 - Amortizarea altor imobilizări necorporale	1.000.000

c) - După amortizarea completă, se procedează la scoaterea din gestiune a programului informatic:

Formula contabilă:

3.000.000	2808 - Amortizarea altor imobilizări necorporale	=	208 - Alte imobilizări necorporale	3.000.000

Ex. 2 - Un agent economic achiziţionează de la un furnizor de imobilizări un program informatic în valoare de 3.000.000 lei, termenul de amortizare fiind stabilit la 3 ani.

După primul an de utilizare, agentul economic vinde programul informatic, la preț negociat, unui alt agent economic, cu suma de 5.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a achiziționării programului informatic:

- Valoarea de achiziție = 3.000.000 lei
- TVAd = 22 % = $\frac{3.000.000 \times 22}{100}$ = 660.000 lei

Total factură furnizor = 3.660.000 lei

- ***Formula contabilă:***

	%		=	404 - Furnizori de imobilizări	3.660.000
3.000.000	208 - Alte imobilizări necorporale				
660.000	4426 - TVAd				

b) - Reflectarea contabilă a plății furnizorului:

Formula contabilă:

3.660.000	404 - Furnizori de imobilizări		=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	3.660.000

c) - Reflectarea în contabilitate a amortizării din primul an:

- Calculul amortizării:

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{3.000.000 \text{ lei}}{3 \text{ ani}} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

- ***Formula contabilă:***

1.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		=	2808- Amortizarea altor imobilizări necorporale	1.000.000

d) - Reflectarea contabilă a vânzării programului informatic, la prețul negociat de 5.000.000 lei:

- Preț de vânzare = 5.000.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{5.000.000 \times 22}{100}$ = 1.100.000

Total factură = 6.100.000 lei

Formula contabilă:

6.100.000	461 - Debitori diverşi	=	%		
			7721 - Venituri din cedarea activelor		5.000.000
			4427 - TVAc		1.100.000

e) - Reflectarea contabilă a încasării facturii:

Formula contabilă:

6.100.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	461 - Debitori diverşi	6.100.000

f) - Reflectarea contabilă a scăderii din gestiune a imobilizării cedate:

- Valoarea contabilă de intrare = 3.000.000 lei
- Valoare amortizată (1 an) = 1.000.000 lei

Valoare neamortizată = 3.000.000 - 1.000.000 = 2.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	208 - Alte imobilizări necorporale	3.000.000
1.000.000	2808 - Amortizarea altor imobilizări necorporale			
2.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate			

II.4. Imobilizările corporale (activele fixe corporale)

Imobilizările corporale constituie suportul tehnic material al desfăşurării activităţii agenţilor economici.

. ***Activele fixe sau imobilizările corporale*** - această structură cuprinde două categorii de active, respectiv:

1. - terenurile, inclusiv investiţiile pentru amenajarea acestora;
2. - mijloacele fixe.

1. ***Terenurile*** - evidenţa contabilă a terenurilor se ţine pe două categorii, respectiv:

- - terenuri;
- - amenajări de terenuri.

Analitic, terenurile sunt evidenţiate pe următoarele categorii:

- - terenuri agricole şi silvice;

- - terenuri fără construcţii;
- - terenuri cu zăcăminte;
- - terenuri cu construcţii şi altele.

Terenurile se înregistrează în contabilitate, la intrarea în patrimoniu, la valoarea stabilită, în funcţie de clasele de calitate, suprafaţă, amplasare şi/sau alte criterii legale, la valoarea de achiziţie sau a aportului în natură, după caz[5].

Terenurile în sine nu sunt supuse procesului de amortizare, ci doar investiţiile făcute pentru amenajarea terenurilor, lacurilor, bălţilor, iazurilor şi alte lucrări similare.

Tocmai de aceea, în contabilitate, terenurile sunt evidenţiate separat de investiţiile făcute pentru amenajarea terenurilor.

2. ***Mijloacele fixe*** sunt considerate mijloace fixe, obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare, şi îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:

- - au o valoare mai mare decât limita stabilită de lege;
- - au o durată normată de utilizare mai mare de un an;
- - participă la mai multe cicluri de producţie;
- - îşi recuperează valoarea în mod treptat, pe calea amortizării.

Evidenţa contabilă a mijloacelor fixe se ţine pe următoarele categorii:

- - construcţii;
- - echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru);
- - maşini, utilaje şi instalaţii de lucru;
- - aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare;
- - mijloace de transport;
- - animale şi plantaţii;
- - mobilier, aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Evidenţa analitică a mijloacelor fixe se ţine pe fiecare mijloc fix în parte, prin care se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte, cu toate dispozitivele şi accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitatea lui, o funcţie distinctă.

Bunurile din patrimoniu, asemănătoare mijloacelor fixe, dar care nu îndeplinesc cumulativ primele două condiţii menţionate, se numesc obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată şi se cuprind în categoria activelor circulante.

Sunt considerate, de asemenea, mijloace fixe supuse amortizării următoarele:

- - investiţiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;
- - capacităţile de producţie puse în funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe;
- - investiţiile efectuate pentru descopertă, în vederea valorificării de substanţe minerale utile, cu cărbuni şi alte zăcăminte ce se exploatează la suprafaţă, precum şi cele pentru realizarea lucrărilor miniere subterane de deschidere a zăcămintelor;
- - investiţiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali.

---

[5] Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, publicată în M.O. nr. 80/29.03.1994.

Sunt considerate **imobilizări corporale**, dar **nu se supun amortizării**, următoarele[6]:

- - mijloacele fixe aparținând proprietății publice (administrației publice);
- - lacurile, bălțile şi iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiții;
- - terenurile, inclusiv cele împădurite.

Conform actelor normative în vigoare, nu sunt considerate mijloace fixe, următoarele:

- - motoarele, aparatele şi alte subansambluri ale mijloacelor fixe procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate, cu ocazia reparațiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici inițiali ai mijlocului fix;
- - sculele, instrumentele şi dispozitivele speciale, ce se folosesc, fie la fabricarea anumitor produse în serie, fie la executarea unei anumite comenzi, indiferent de valoarea şi durata lor de funcționare normată;
- - construcțiile şi instalațiile provizorii, executate din fondurile de investiții;
- - animalele care nu au îndeplinit condițiile, pentru a fi trecute la animale adulte, animalele de îngrăşat, păsările şi coloniile de albine;
- - pădurile;
- - investițiile efectuate pentru realizarea lucrărilor miniere din afara perimetrelor de exploatare, precum şi cele pentru foraj, executate pentru exploatări, prospecțiuni geologice şi geofizice, forajele pentru alimentarea cu apă, care nu au dat rezultate, sondele situate în gaz - capul unor zăcăminte de țiței, precum şi sondele de cercetare geologică, care au pus în evidență acumulări de hidrocarburi, dar care, din motive geologo-tehnice şi economice obiective, nu pot fi exploatate;
- - prototipurile, atât timp cât servesc ca model la executarea producției în serie, inclusiv seria zero, sau sunt supuse încercărilor, în vederea omologării la producător;
- - echipamentul de protecție şi de lucru, îmbrăcăminte specială, precum şi accesoriile de pat, indiferent de valoare şi durata lor normată de utilizare.

De asemenea, dorim să facem mențiunea că duratele normate de funcționare (legiuitorul foloseşte termenul de "durată normală" de funcționare) şi clasificația mijloacelor fixe se aprobă prin acte normative, la determinarea lor ținându-se seama de parametrii tehnico-economici stabiliți de proiectanți şi producători, prin cărțile sau documentațiile tehnice ale mijloacelor fixe respective, precum şi de efectele uzurii morale.

II.4.1. Terenurile

Terenurile se înregistrează în contabilitate la intrarea în patrimoniu, la valoarea stabilită potrivit legii, în funcție de clasele de fertilitate, suprafața şi amplasarea acestora, precum şi alte criterii, la costul de achiziție sau valoarea de aport de utilitate, după caz.

Evidența contabilă a terenurilor se realizează cu ajutorul contului *211 - Terenuri*, cont sintetic de gradul I.

---

[6] Ordonanța nr. 54/1997, pentru modificarea şi completarea Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, publicată în M.O. nr. 225/30.08.1997.

Contul 211 - Terenuri

- Conţinutul economic:
  - cont de imobilizări corporale;
- Funcţia contabilă:
  - cont de activ;
- Se debitează:
  - cu valoarea terenurilor achiziţionate şi a celor reprezentând aport la capitalul social sau individual (404, 108, 456);
  - cu valoarea terenurilor primite cu titlu gratuit (131);
  - cu valoarea la cost de producţie a amenajărilor de terenuri, realizate pe cont propriu (231, 7221).
- Se creditează:
  - cu valoarea terenurilor cedate, amortizate (281, 6721);
  - cu valoarea terenurilor aportate la capital, retrase (108, 456).
- Soldul contului:
  - sold final debitor, reprezentând valoarea terenurilor şi costul efectiv al amenajărilor de terenuri.

Contul ***211 - Terenuri*** se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, care ţin evidenţa terenurilor, pe cele două mari categorii, respectiv: terenuri şi amenajări de terenuri:

- contul 2111 - Terenuri;
- contul 2112 - Amenajări de terenuri.

Contul 2111 - Terenuri

- Conţinutul economic:
  - cont de imobilizări corporale;
- Funcţia contabilă:
  - cont de activ;
- Se debitează:
  - cu valoarea terenurilor achiziţionate de la terţi (404);
  - cu valoarea terenurilor aduse ca aport de întreprinzătorul individual (108);
  - cu valoarea terenurilor aduse ca aport la capitalul social (456);
  - cu valoarea terenurilor primite cu titlu gratuit (131).
- Se creditează:
  - cu valoarea terenurilor cedate (6721);
  - cu valoarea terenurilor retrase din capitalul întreprinzătorului individual (108);
  - cu valoarea terenurilor retrase de acţionari sau asociaţi, din capitalul social (456).
- Soldul contului:
  - sold final debitor, reprezentând valoarea terenurilor din gestiunea agenţilor economici.

Contul ***2111 - Terenuri*** se poate dezvolta în conturi analitice pe categorii sau grupe de terenuri .

ATENȚIE !

- Terenurile, de regulă, nu sunt supuse amortizării.

Contul 2112 - Amenajări de terenuri:

- Conținutul economic:
  - cont de imobilizări corporale;
- Funcția contabilă:
  - cont de activ;
- Se debitează:
  - cu valoarea amenajărilor de terenuri executate prin terți (404);
  - cu valoarea (costul) amenajărilor de terenuri executate cu forțe proprii, considerate anterior producție în curs de execuție (231);
  - cu valoarea (costul) amenajărilor de terenuri recepționate (7221).
- Se creditează:
  - cu valoarea amortizată a amenajărilor de terenuri, scoase din gestiune (2810);
  - cu valoarea neamortizată a amenajărilor de terenuri scoase din gestiune (6721).
- Soldul contului:
  - sold final debitor, reprezentând costul efectiv al amenajărilor de terenuri existente.

Contul ***2112 - Amenajări de terenuri*** se poate dezvolta în conturi analitice pe tipuri de amenajări de terenuri.

Spre deosebire de terenurile propriu-zise, amenajările de terenuri reprezintă investiții efectuate asupra terenurilor şi, ca atare, sunt supuse procesului de amortizare.

ATENȚIE!

- În baza O.M.F. nr. 403/1999, privind aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV - a a Comunității Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaționale, în noul Plan de conturi general, pentru evidențierea contabilă a terenurilor se folosesc următoarele conturi:

- ***211 - Terenuri şi construcții***
  - 2111 - Terenuri şi amenajări de terenuri
  - 2112 - Construcții

Noul cadru contabil se aplică, deocamdată, experimental, urmând a se integra în contabilitatea românească, în perioada 2000 – 2005.

EXEMPLE:

Ex. 1 - Un agent economic achiziţionează de la un furnizor de imobilizări un teren , la preţul de achiziţie de 7.000.000 lei. După 3 ani, agentul economic vinde terenul unui terţ, la preţul negociat de 8.000.000 lei.

ATENŢIE!

- Conform normelor legale existente până la data de 30.08.1997, terenurile propriu-zise nu se amortizau, însă ***terenurile cu destinaţie economică*** erau supuse procesului de amortizare.

Începând însă cu data de 1.09.1997, ***nu se supun amortizării*** nici terenurile cu destinaţie economică.

Reflectarea contabilă a acestei operaţii presupune parcurgerea mai multor etape:

a) - Reflectarea contabilă a achiziţionării terenului, în baza facturii şi procesului verbal de recepţie:

- preţ de achiziţie = 7.000.000 lei
- TVAd = 22 % = $\frac{7.000.000 \times 22}{100}$ = 1.540.000 lei

Total factură furnizor = 8.540.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 - Furnizori de imobilizări	8.540.000
7.000.000	2111 - Terenuri			
1.540.000	4426 - TVAd			

b) - Reflectarea contabilă a plăţii furnizorului de imobilizări:

Formula contabilă:

8.540.000	404 - Furnizori de imobilizări	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	8.540.000

c) - Reflectarea contabilă a vânzării terenului, la preţul negociat de 8.000.000 lei:

- preţ de vânzare = 8.000.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{8.000.000 \times 22}{100}$ = 1.760.000 lei

Total factură de vânzare = 9.760.000 lei

Formula contabilă:

9.760.000	461 - Debitori diverşi	=	%		
			7721 - Venituri din cedarea activelor		8.000.000
			4427 - TVAc		1.760.000

d) - Reflectarea contabilă a încasării contravalorii terenului:

9.760.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	461 - Debitori diverşi	9.760.000

e) - Reflectarea contabilă a scăderii din gestiune a terenului cedat:

7.000.000	6721 – Cheltuieli privind activele cedate	=	2111 - Terenuri	7.000.000

Ex. 2 - Se aduce ca aport la capitalul social al unei firme un teren evaluat la valoarea de aport de 7.000.000 lei. După 2 ani, aportul sub forma terenurilor se retrage din capitalul social.

Înregistrarea în contabilitate a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea contabilă a subscrierii terenului la capitalul social:

Formula contabilă:

7.00.0	456 – Decontări cu asociații privind capitalul	=	1011 - Capital subscris nevărsat	7.000.000

b) - Reflectarea contabilă a aportării efective a terenului la capitalul social:

Formula contabilă:

7.000.000	2111 – Terenuri	=	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	7.000.000

c) - Reflectarea contabilă a constituirii capitalului social:

Formula contabilă:

7.000.000	1011 – Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	7.000.000

d) - Reflectarea contabilă a diminuării capitalului social pentru acțiunile anulate prin retragerea terenului din capitalul social:

Formula contabilă:

7.000.000	1012 – Capital subscris vărsat	=	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	7.000.000

e) - Reflectarea contabilă a restituirii terenului asociaţilor retraşi:

Formula contabilă:

7.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	2111 - Terenuri	7.000.000

Ex. 3 - Un întreprinzător individual aportează la capitalul individual un teren evaluat la valoarea de aport cu 7.000.000 lei.

După un an de zile, procedează la retragerea terenului din capitalul individual.

Reflectarea contabilă a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea contabilă a aportului terenului la capitalul individual:

Formula contabilă:

7.000.000	2111 - Terenuri	=	108 - Contul întreprinzătorului individual	7.000.000

b) - Reflectarea contabilă a retragerii terenului din capitalul individual:

Formula contabilă:

7.000.000	108 - Contul întreprinzătorului individual	=	2111 - Terenuri	7.000.000

ATENŢIE!

- În noul Plan de conturi general, aplicat experimental, conform O.M.F. nr. 403 / 1999 contul ***108 - Contul întreprinzătorului individual nu se mai utilizează***.

Ex. 4 - Un agent economic primeşte cu titlu gratuit un teren, apreciat la valoarea de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	2111 - Terenuri	=	131 – Subvenţii pentru investiţii	5.000.000

Ex. 5 - Un agent economic începe o investiţie în anul 1998, privind amenajarea unui teren, cu forţe proprii, investiţie pe care o finalizează în cursul anului 1999, astfel:

- investiţii în curs (anul 1998) = 5.000.000 lei
- investiţii finalizate şi recepţionate în anul 1999 = 7.000.000 lei

Investiţia cu amenajarea terenului urmează a fi amortizată în 2 ani.

Reflectarea în contabilitate a unei asemenea operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul anului 1998, a investiţiilor în curs de execuţie, pentru amenajarea terenului:

Formula contabilă:

5.000.000	231 - Imobilizări corporale în curs	=	722 - Venituri din producţia de imobilizări corporale	5.000.000

b) - Reflectarea în contabilitate a recepţiei investiţiei privind amenajarea terenului, în anul 1999:

Formula contabilă:

7.000.000	2112 - Amenajări de terenuri	=	%		
			231 - Imobilizări corporale în curs	5.000.000	
			722 - Venituri din producţia de imobilizări corporale	2.000.000	

c) - Reflectarea în contabilitate a amortizării investiţiei cu amenajarea terenurilor, în primul an:

- Calculul amortizării:

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{7.000.000 \text{ lei}}{2 \text{ ani}} = 3.500.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă:

3.500.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2810 - Amortizarea terenurilor	3.500.000	

d) - Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune (din activ) a investiţiei cu amenajarea terenurilor, complet amortizate (după 2 ani):

Formula contabilă:

7.000.000	2810 - Amortizarea terenurilor	=	2112 - Amenajări de terenuri	7.000.000

Ex. 6 - Un agent economic realizează o investiţie cu amenajarea terenurilor, printr-o firmă specializată, în valoare de 7.000.000 lei, conform facturii primite şi procesului verbal de recepţie al lucrării.

Termenul stabilit pentru amortizarea investiţiei este de 2 ani.

După un an de utilizare, investiţia este casată (scoasă din folosinţă).

Reflectarea în contabilitate a unei asemenea operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectare în contabilitate a amenajărilor de terenuri recepționate de la prestatorul de lucrări (furnizor de imobilizări):

- Valoarea facturată de furnizare = 7.000.000lei
- TVAd = 22 % = $\frac{7.000.000 \times 22}{100}$ = 1.540.000 lei

Total factură furnizor = 8.540.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	404 - Furnizori de imobilizări	8.540.000
7.000.000	2112 - Amenajări de terenuri				
1.540.000	4426 - TVAd				

b) - Reflectarea contabilă a plății facturii furnizorului de imobilizări:

Formula contabilă:

8.540.000	404 - Furnizori de imobilizări		=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	8.540.000

c) - Reflectarea în contabilitate a amortizării din primul an de exploatare a investiției.

- Calculul amortizării (liniare):

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{7.000.000 \text{ lei}}{2 \text{ ani}} = 3.500.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă:

3.500.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizările		=	2810 - Amortizarea terenurilor	3.500.000

d) - Reflectarea contabilă a scăderii din gestiune a investiției incomplet amortizate:

- Valoarea contabilă de intrare în gestiune (V_i) = 7.000.000 lei
- Valoarea amortizată = 1 an x 3.500.000 = 3.500.000 lei

Valoarea neamortizată = 7.000.000 - 3.500.000 = 3.500.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	2112 - Amenajări de terenuri	7.000.000
3.500.000	2810 - Amortizarea terenurilor				
3.500.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate				

ATENȚIE!

- După cum s-a putut observa din exemplele prezentate, terenurile propriu zise (***2111 - Terenuri***), atunci când sunt cedate terților (vândute), se scad din gestiune la prețul de înregistrare, utilizându-se în acest sens contul de cheltuieli excepționale ***6721 - Cheltuieli privind activele cedate***, desigur, concomitent cu facturarea venitului excepțional obținut din vânzarea terenului.

Un caz elocvent în acest sens este EXEMPLUL NR. 1 , unde avem următoarea situație:

- scăderea din gestiune a terenului cedat (vândut) se reflectă prin debitarea contului 6721 - Cheltuieli privind activele cedate (7.000.000 lei);
- vânzarea (cedarea) terenului a fost consemnată prin creditarea contului 7721– Venituri din cedarea activelor (8.000.000 lei).

Rezultatul tranzacției se observă la sfârşitul perioadei de gestiune, când se procedează la închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli, prin intermediul contului ***121 - Profit şi pierdere***, respectiv:

a) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

8.000.000	7721 - Venituri din cedarea activelor		=	121 - Profit şi pierderi	8.000.000

b) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli:

Formula contabilă:

7.000.000	121 - Profit şi pierderi		=	6721 - Cheltuieli privind activele cedate	7.000.000

c) - Rezultatul tranzacției:

$$R = V - CH$$

în care:

R - rezultatul tranzacției;
V - veniturile obținute;
CH - cheltuielile efectuate.

Rezultă:

$$R = V - CH = 8.000.000 - 7.000.000 = 1.000.000 \text{ lei}$$

Acest rezultat semnifică că agentul economic a obţinut un profit brut de 1.000.000 lei.

II.4.2. Mijloacele fixe

Se consideră ***mijloc fix*** obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:

- are o valoare mai mare decât limita stabilită de lege (limita minimă actuală este de 1.000.000 lei);
- are o durată normată de utilizare mai mare de un an.

La aceste două caracteristici principale mai pot fi adăugate încă două, respectiv:

- participă la mai multe cicluri de producţie;
- îşi recuperează valoarea în mod treptat, pe calea procesului de amortizare.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe, se are în vedere valoarea întregului corp, set sau lot.

Contabilitatea mijloacelor fixe trebuie să asigure evidenţa permanentă a existenţei şi mişcării acestora, precum şi calculul amortizării şi al provizioanelor constituite pentru deprecierea acestora.

Contabilitatea mijloacelor fixe se ţine pe următoarele categorii:

- construcţii;
- echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru);
- aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare;
- mijloace de transport;
- animale şi plantaţii;
- mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

ATENŢIE! - Conform noului Plan de conturi general, aprobat prin O.M.F nr. 403/1999, aplicat experimental la 15 agenţi economici, începând cu anul 1999, ***imobilizările corporale*** sunt reflectate prin următoarele conturi sintetice de gradul I şi II:

- ***Grupa 21 - Imobilizări corporale***
  - ***211 - Terenuri şi construcţii***
    - 2111 - Terenuri şi amenajări de terenuri
    - 2112 - Construcţii
  - ***212 - Instalaţii tehnice şi maşini***
    - 2121 - Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru
    - 2122 - Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
    - 2123 - Mijloace de transport
    - 2124 - Animale şi plantaţii
  - ***213 - Alte instalaţii, utilaje şi mobilier***
    - 2131 - Mobilier şi aparatură birotică
    - 2132 - Echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale
    - 2138 - Alte imobilizări corporale

Mijloacele fixe , la intrarea în patrimoniu, se înregistrează în contabilitate la ***valoarea contabilă de intrare***, prin care se înţelege:

- ***Costul de achiziţie*** - pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială;
- ***Valoarea actuală*** - estimată la înscrierea mijloacelor fixe în activ, ţinând seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici tehnice similare sau apropiate, pentru mijloacele fixe obţinute cu titlu gratuit;
- ***Valoarea de aport (de utilitate)*** - acceptată de părţi, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu, cu ocazia asocierii, fuziunii etc., conform actului constitutiv, statutelor şi contractelor;
- ***Valoarea rezultată în urma reevaluării*** - pentru mijloacele fixe reevaluate, în baza unei dispoziţii legale exprese.

Contabilitatea analitică a mijloacelor fixe se ţine la fiecare ***obiect de evidenţă***, prin care se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte, cu toate dispozitivele şi accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitatea lui, o funcţie distinctă.

În structura actuală, ***evidenţa contabilă a mijloacelor fixe*** se realizează cu ajutorul contului ***212 - Mijloace fixe***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II, astfel:

- ***212 - Mijloace fixe***
  - 2121 - Construcţii;
  - 2122 - Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii delucru);
  - 2123 - Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare;
  - 2124 - Mijloace de transport;
  - 2125 - Animale şi plantaţii;
  - 2126 - Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Atât contul de gradul I, respectiv ***212 - Mijloace fixe*** , cât şi dezvoltările sale de gradul II, au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă, drept pentru care vom prezenta în structură, numai contul sintetic de gradul I, contul ***212 - Mijloace fixe.***

Contul 212 - Mijloace fixe:

- ***Conţinutul economic:***

- cont de imobilizări corporale;

- ***Funcţia contabilă:***

- cont de activ;

- ***Se debitează:***

- cu valoarea mijloacelor fixe achiziţionate de la furnizorii de imobilizări (404);
- cu valoarea mijloacelor fixe aduse ca aport la capitalul social de către acţionari sau asociaţi (456);
- cu mijloacele fixe realizate din producţia proprie, recepţionate (722);

- cu mijloacele fixe realizate prin forţe proprii , aflate anterior în curs de execuţie (231);
- cu valoarea mijloacelor fixe aduse ca aport la capitalul individual de către întreprinzătorul individual (108);
- cu valoarea mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit (131);
- cu taxele vamale aferente mijloacelor fixe achiziţionate din import şi cu comisioanele vamale (446).

• ***Se creditează:***

- cu valoarea amortizată a mijloacelor fixe, scoase din gestiune prin vânzare sau lichidare (2811 - 2816);
- cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din activ, prin lichidare sau vânzare (6721);
- cu valoarea mijloacelor fixe retrase de întreprinzătorul individual (108);
- cu restituirea mijloacelor fixe către asociaţi sau acţionari, prin retragerea din capitalul social (456);
- cu restituirea mijloacelor fixe către locator sau proprietar, pentru investiţiile la mijloacele fixe, luate cu chirie, concesiune etc. (471, 6871).

• ***Soldul contului:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea mijloacelor fixe existente.

Fiecare dezvoltare de gradul II a contului ***212 - Mijloace fixe*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de obiecte singulare sau complexe de obiecte, de natura mijloacelor fixe.

ATENŢIE !

- Având în vedere că toate dezvoltările contului ***212 - Mijloace fixe*** au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă, în toate exemplele pe care le vom prezenta, vom folosi contul sintetic 212 - Mijloace fixe. Din aceleaşi considerente, în cazul amortizărilor (conturi de pasiv), vom folosi contul sintetic de gradul I, respectiv 281 - Amortizări privind imobilizările corporale.

EXEMPLE:

Ex. 1 - Un agent economic achiziţionează un mijloc fix, conform facturii şi procesului verbal de recepţie, la valoarea de 5.000.000 lei.

Termenul de amortizare al mijlocului fix este de 2 ani.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a achiziţionării mijlocului fix:

• Preţ de achiziţie = 5.000.000 lei

• TVAd = 22 % = $\frac{5.000.000 \times 22}{100}$ = 1.100.000

Total factură furnizor = 6.100.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	404 - Furnizori de imobilizări	6.100.000
5.000.000	212 - Mijloace fixe				
1.100.000	4426 - TVA d				

b) - Reflectarea contabilă a plăţii furnizorului de imobilizări:

Formula contabilă:

6.100.000	404 - Furnizori de imobilizări		=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	6.100.000

c) - Reflectarea contabilă a amortizării mijlocului fix în primul an de funcţionare:

ATENŢIE!

- Pentru înţelegerea modului de înregistrare contabilă a mijloacelor fixe, vom folosi cea mai simplă metodă de amortizare, respectiv ***amortizarea liniară***, urmând ca celelalte modalităţi de amortizare să fie prezentate într-un paragraf următor.

- Calculul amortizării:

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{5.000.000 \text{ lei}}{2 \text{ ani}} = 2.500.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă:

2.500.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizările		=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	2.500.000

d) - Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune, a mijlocului fix amortizat complet (după 2 ani):

Formula contabilă:

5.000.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale		=	212 - Mijloace fixe	5.000.000

Ex. 2 - Un agent economic achiziţionează de la un furnizor de imobilizări un mijloc fix, cu valoarea de 5.000.000 lei, amortizabil în 5 ani.

După 4 ani, agentul economic vinde mijlocul fix unui alt agent economic.

În scop didactic, vânzarea va fi prezentată în 3 variante posibile:

- **Varianta I** - Vânzarea se face la un preţ egal cu valoarea neamortizată a mijlocului fix;

- **Varianta II** - Vânzarea se face la un preţ mai mare decât valoarea neamortizată a mijlocului fix;
- **Varianta III** - Vânzarea se face la un preţ mai mic decât valoarea neamortizată a mijlocului fix.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea mai multor etape:

A) - Reflectarea în contabilitate a achiziţionării de la furnizorul de imobilizări a mijlocului fix:

- preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- TVAd = 22% = $\frac{5.000.000 \times 22}{100}$ = 1.100.000 lei

Total factură furnizor = 6.100.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 - Furnizori de imobilizări	6.100.000
5.000.000	212 - Mijloace fixe			
1.100.000	4426 - TVAd			

B) - Reflectarea contabilă a plăţii furnizorului de imobilizări:

6.100.000	404 - Furnizori de imobilizări	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	6.100.000

C) - Reflectarea în contabilitate a amortizării calculate pentru primul an (formula se repetă şi în anii următori, până la amortizarea completă).

- Calculul amortizării :

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{5.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă:

1.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	1.000.000

D) - Reflectarea în contabilitate a vânzării mijlocului fix după 4 ani :

- **Varianta 1** - Vânzarea mijlocului fix se face la un preţ egal cu valoarea neamortizată a mijlocului fix:

Rezultă:

- Valoarea contabilă de intrare = 5.000.000 lei
- Valoarea amortizată = 4 ani x 1.000.000 lei = 4.000.000 lei

---

Valoarea neamortizată = 5.000.000 - 4.000.000 = 1.000.000 lei

- Preţ de vânzare (Pv) = 1.000.000 lei

Înregistrarea în contabilitate presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea contabilă a vânzării mijlocului fix:

- Preţ de vânzare = 1.000.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{1.000.000 \times 22}{100}$ = 220.000 lei

---

Total factură = 1.220.000 lei

Formula contabilă:

1.220.000	461 - Debitori diverşi	=	%	
			7721 - Venituri din cedarea activelor	1.000.000
			4427 - TVAc	220.000

b) - Reflectarea contabilă a încasării contravalorii mijlocului fix cedat:

Formula contabilă:

1.220.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	461 - Debitori diverşi	1.220.000

c) - Reflectarea contabilă a scăderii din gestiunea firmei a mijlocului fix cedat:

	%	=	212 - Mijloace fixe	5.000.000
4.000.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale			
1.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate			

d) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

1.000.000	7721 - Venituri din cedarea activelor	=	121 - Profit şi pierderi	1.000.000

e) - Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

1.000.000	121 - Profit şi pierderi	=	6721 - Cheltuieli privind activele cedate	1.000.000

f) - Rezultatul operaţiei :

$$R = V - CH = 1.000.000 - 1.000.000 = 0$$

- **Varianta II** - Vânzarea mijlocului fix se face la preţul de 3.000.000 lei, adică la un preţ mai mare decât valoarea neamortizată, care este de 1.000.000 lei.

Rezultă:

- Valoarea contabilă de intrare = 5.000.000 lei
- Valoarea amortizată = 4.000.000 lei

Valoarea neamortizată = 1.000.000 lei

- Preţ de vânzare (Pv) = 3.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea contabilă a vânzării mijlocului fix (înregistrarea facturii):

- Preţ de vânzare = 3.000.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{3.000.000 \times 22}{100}$ = 660.000 lei

---

Total factură = 3.660.000 lei

Formula contabilă:

3.660.000	461 - Debitori diverşi	=	%		
			7721 - Venituri din cedarea activelor		3.000.000
			4427 - TVAc		660.000

b) - Reflectarea contabilă a încasării facturii de vânzare:

Formula contabilă:

3.660.000 lei	5121 - Conturi la bănci în (5124, 5311, 5314)	=	461 - Debitori diverşi	3.660.000	

c) - Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mijlocului fix cedat:

Formula contabilă:

	%	=	212 - Mijloace fixe	5.000.000	
4.000.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale				
1.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate				

d) - Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	7721 - Venituri din cedarea activelor	=	121 - Profit şi pierderi	3.000.000	

e) - Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

1.000.000	121 - Profit şi pierderi	=	6721 - Cheltuieli privind activele cedate	1.000.000	

f) - Rezultatul operației:

R = V - CH = 3.000.000 - 1.000.000 = 2.000.000 lei

- **Varianta III** - Vânzarea mijlocului fix se face la prețul de 700.000 lei, adică la un preț mai mic decât valoarea neamortizată a mijlocului fix, care este de 1.000.000 lei.

Rezultă:

- Valoarea contabilă de intrare = 5.000.000 lei
- Valoarea amortizată = 4.000.000 lei

Valoarea neamortizată = 1.000.000 lei

- Preț de vânzare = 700.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a vânzării mijlocului fix (înregistrarea facturii):

- preţ de vânzare = 700.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{700.000 \times 22}{100}$ = 154.000 lei

Total factură = 854.000 lei

Formula contabilă:

854.000	461 - Debitori diverşi	=	%		
			7721 - Venituri din cedarea activelor		700.000
			4427 - TVAc		154.000

b) - Reflectarea contabilă a încasării facturii:

Formula contabilă:

854.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	854.000

c) - Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mijlocului fix cedat:

Formula contabilă:

	%	=	212 - Mijloace fixe	5.000.000
4.000.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale			
1.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate			

d) - Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

700.000	7721 - Venituri din cedarea activelor	=	121 - Profit şi pierderi	700.000

e) - Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

1.000.000	121 - Profit şi pierderi	=	6721 - Cheltuieli privind activele cedate	1.000.000

f) - Rezultatul operaţiei:

$$R = V - CH = 700.000 - 1.000.000 = - 300.000 \text{ lei}$$

ATENŢIE!

- Prin prezentarea celor trei variante de vânzare a unui mijloc fix neamortizat integral am demonstrat următoarele:
  - când preţul de vânzare este egal cu valoarea neamortizată, agentul economic nu realizează nici profit, dar nici pierderi;
  - când preţul de vânzare este mai mare decât valoarea neamortizată, agentul economic realizează ***profit***;
  - când preţul de vânzare este mai mic decât valoarea neamortizată, agentul economic înregistrează o pierdere.

Ex. 3 - Se aportează la capitalul social al unei firme un mijloc fix, evaluat la valoarea de aport de 5.000.000 lei.

Amortizarea mijlocului fix se realizează în 2 ani.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a subscrierii mijlocului fix la capitalul social:

Formula contabilă:

5.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capital subscris nevărsat	5.000.000

b) - Reflectarea în contabilitate a aportului efectiv la capitalul social:

Formula contabilă:

5.000.000	212 - Mijloace fixe	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	5.000.000

c) - Reflectarea în contabilitate a constituirii efective a capitalului social:

Formula contabilă:

5.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	5.000.000

d) - Reflectarea în contabilitate a amortizării calculate pentru primul an:

- Calculul amortizării anuale:

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{5.000.000 \text{ lei}}{2 \text{ ani}} = 2.500.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă:

2.500.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizările	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	2.500.000

e) - Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mijlocului fix, după amortizarea completă:

Formula contabilă:

5.000.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 - Mijloace fixe	5.000.000

Ex. 4 - Un agent economic realizează prin forţe proprii (în regie proprie) un mijloc fix, înregistrând următoarele consumuri:

- Cheltuieli cu materii prime = 5.000.000 lei
- Cheltuieli cu materiale consumabile = 6.000.000 lei
- Cheltuieli cu salariile = 10.000.000 lei
- Contribuţia unităţii la asigurările sociale (CAS) = 30% (din fondul de salarii)
- Contribuţia unităţii la fondul de şomaj (CFJ) = 5% (din fondul de salarii)
- Contribuţia unităţii la fondul de asigurări sociale de sănătate (CASS) = 7% (din fondul de salarii)
- Comisionul plătit Camerei de muncă (CCM) = 1% (din fondul de salarii)
- Contribuţia unităţii la fondul de risc şi accident (CFRA) = 1% (din fondul de salarii)

Reflectarea în contabilitate a realizării şi recepţiei mijlocului fix presupune parcurgerea următoarelor etape :

A - Reflectarea în contabilitate a consumurilor (cheltuielilor) realizate de agentul economic.

a) - Reflectarea în contabilitate a consumului de materii prime:

Formula contabilă:

5.000.000	600 - Cheltuieli cu materii prime	=	300 - Materii prime	5.000.000

b) - Reflectarea în contabilitate a consumului de materiale:

Formula contabilă:

6.000.000	601 - Cheltuieli cu materialele consumabile	=	301 - Materiale consumabile	6.000.000

c) - Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu remunerația personalului:

Formula contabilă:

10.000.000	641 - Cheltuieli cu remunerația personalului	=	421 - Personal remunerații datorate	10.000.000

d) - Reflectarea în contabilitate a contribuției unității la asigurările sociale (CAS):

$$CAS = \frac{FS \times C_{CAS}}{100}$$

în care:

CAS - contribuția unității la asigurările sociale;
FS - fondul de salarii;
C_{CAS} - cota fondului de şomaj, exprimată în procente.

Rezultă:

$$CAS = \frac{10.000.000 \times 30}{100} = 3.000.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

3.000.000	6451 - Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	=	4311 - Contribuția unității la asigurările sociale	3.000.000

e) - Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul de şomaj (CFJ):

$$CFJ = \frac{FS \times C_{CFJ}}{100}$$

în care:

CFJ - contribuţia unităţii la fondul de şomaj;
FS - fondul de salarii;
C_{CFJ} - cota CFJ , exprimată în procente.

Rezultă:

$$CFJ = \frac{10.000.000 \times 5}{100} = 500.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

500.000	6452-	Cheltuieli privind contribuţia unităţii la fondul de şomaj	=	4371 - Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	500.000

f) - Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la asigurările sociale de sănătate (CASS).

$$CASS = \frac{FS \times C_{CASS}}{100}$$

în care:

CASS - contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate;
FS - fondul de salarii;
C_{CASS} - cota contribuţiei CASS, exprimată în procente.

Rezultă:

$$CASS = \frac{10.000.000 \times 7}{100} = 700.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

700.000	6451-	Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale (analitic)	=	4311 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale (analitic)	700.000

e) - Reflectarea în contabilitate a comisionului plătit Camerei de muncă (CCM):

$$CCM = \frac{FS \times C_{CCM}}{100}$$

în care:

CCM - comisionul pentru Camera de muncă;
FS - fondul de salarii;
C_{CCM} - cota comisionului CCM, exprimată în procente.

- Rezultă:

$$CCM = \frac{10.000.000 \times 1}{100} = 100.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

100.000	628-	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	=	401 – Furnizori (analitic – comision) Camera de muncă	100.000

h) - Reflectarea în contabilitate a contribuției unității la fondul de risc şi accident (CFRA):

$$CFRA = \frac{FS \times C_{CFRA}}{100}$$

în care:

CFRA - contribuția unității la fondul de risc şi accident;
FS - fondul de salarii;
C_{CFRA} - cota CFRA, exprimată în procente.

Rezultă:

$$CFRA = \frac{10.000.000 \times 1}{100} = 100.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

100.000	635 -	Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	447 – Fonduri speciale taxe şi vărsăminte asimilate (analitic – Fond de risc şi accident)	100.000

B **- La sfârşitul perioadei de gestiune se evidenţiază investiţia neterminată şi veniturile aferente imobilizărilor în curs de execuţie.**

ATENŢIE!

- Pentru determinarea veniturilor aferente imobilizărilor în curs de execuţie se cumulează toate cheltuielile efectuate de agentul economic, care privesc investiţia respectivă, considerându-se că veniturile sunt echivalente (egale) cu cheltuielile efectuate.

Rezultă:

- cheltuieli cu materii prime	=	5.000.000
- cheltuieli cu materiale consumabile	=	6.000.000
- fond de salarii (FS)	=	10.000.000
- CAS	=	3.000.000
- CFJ	=	500.000
- CASS	=	700.000
- CCM	=	100.000
- CFRA	=	100.000
TOTAL CHELTUIELI	=	25.400.000 lei

TOTAL CHELTUIELI (ECHIVALENT VENITURI) = 25.400.000 lei

Formula contabilă:

25.400.000	231 - Imobilizări corporale în curs	=	722 – Venituri din producţia de imobilizări corporale	25.400.000

C **-** Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

25.400.000	722 - Venituri din producţia de imobilizări corporale	=	121 – Profit şi pierderi	25.400.000

D **-** Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

25.400.000	121 – Profit şi pierderi	=	%		
			600	- Cheltuieli cu materii prime	5.000.000
			601	- Cheltuieli cu materiale consumabile	6.000.000
			641	- Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	10.000.000
			6451	– Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	3.000.000
			6452	– Cheltuieli privind contribuţia unităţii la fondul de şomaj	500.000
			6451	– Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale (analitic: Asigurări sociale de sănătate)	700.000
			628	- Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	100.000
			635	- Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	100.000

E - Reflectarea contabilă a recepţiei mijlocului fix, după finalizarea investiţiei:

Formula contabilă:

25.400.000	212 - Mijloace fixe	=	231 – Imobilizări corporale în curs	25.400.000

F - Dacă am presupune că până la recepţia finală au mai fost efectuate investiţii de 5.000.000 lei, înregistrarea în contabilitate a recepţiei mijlocului fix se face în baza următoarei formule contabile:

Formula contabilă:

30.400.000	212 - Mijloace fixe	=	%		
			231	– Imobilizări corporale în curs	25.400.000
			722	- Venituri din producţia de imobilizări	500.000

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

G - Considerând că mijlocul fix a fost înregistrat în contabilitate la costul de producţie (valoarea contabilă de intrare) de 30.400.000 lei, presupunem că el urmează a fi amortizat într-o perioadă de 5 ani.

- Calculul amortizării:

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{30.400.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 6.080.000 \text{ lei/an}$$

- Înregistrarea contabilă a amortizării din primul an:

Formula contabilă:

6.080.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizările	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	6.080.000

H - Reflectarea contabilă a scăderii din gestiune a mijlocului fix, după amortizarea completă (după 5 ani):

Formula contabilă:

30.400.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 – Mijloace fixe	30.400.000

I - Dacă agentul economic ar fi scos din funcţiune (casat) mijlocul fix, numai după 4 ani de funcţionare, atunci valoarea neamortizată a mijlocului fix se închide prin contul de cheltuieli excepţionale (6721 - Cheltuieli privind activele cedate), respectiv:

- valoarea contabilă de intrare = 30.400.000 lei
- valoarea amortizată = 6.080.000 lei x 4 ani = 24.320.000 lei

valoarea neamortizată = 6.080.000 lei

Formula contabilă:

24.320.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 – Mijloace fixe	30.400.000
6.080.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate			

Ex. 5 - Un agent economic achiziţionează un mijloc fix, în următoarele condiţii:

- Preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- Cheltuieli de transport facturate de furnizor = 300.000 lei

Total costuri = 5.000.000 + 300.000 = 5.300.000 lei

$$TVAd = 22\% = \frac{5.300.000 \times 22}{100} = 1.166.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizor = 5.300.000 + 1.166.000 = 6.466.000 lei

- Avans acordat furnizorului de imobilizări = 1.000.000 lei
- TVAd aferent avansului = $22\% = \frac{1.000.000 \times 22}{100} = 220.000$ lei

Total avans + TVAd = 1.220.000 lei

Total net de plată = 6.466.000 - 1.220.000 = 5.246.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a avansului acordat furnizorului:

Formula contabilă:

	%		=	5121 – Conturi la	1.220.000
1.000.000	409 - Avansuri acordate furnizorilor			bănci în lei (5124, 5311, 5314)	
220.000	4426 - TVAd				

b) - Reflectarea în contabilitate a recepției mijlocului fix, conform facturii și procesului verbal de recepție:

Formula contabilă:

	%		=	404 - Furnizori de imobilizări	6.466.000
5.300.000	212 - Mijloace fixe				
1.166.000	4426 - TVAd				

c) - Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului cu mențiunea că se procedează la reținerea avansului acordat:

Formula contabilă:

6.466.000	404 - Furnizori de imobilizări		=	%	
				5121 - Conturi la bănci în lei	5.246.000
				409 - Avansuri acordate furnizorilor	1.000.000
				4426 - TVAd	220.000

Ex. 6 - Reflectarea în contabilitate a operațiilor de leasing având ca obiect imobilizări corporale de natura mijloacelor fixe:

A) - Reflectarea operațiilor în contabilitatea societăților de leasing (locatori):

a) - Reflectarea achiziționării unui mijloc fix de la un furnizor intern, la prețul de achiziție de 5.000.000 lei, ce urmează a fi predat unui alt agent economic în regim de leasing:

- Preț de achiziție = 5.000.000 lei
- TVAd = 22% = $\frac{5.000.000 \times 22}{100}$ = 1.100.000 lei

Total factură furnizor = 6.100.000 lei

Formula contabilă:

	%		=		
5.000.000	212 - Mijloace fixe			404 - Furnizori de imobilizări	6.100.000
1.100.000	4426 - TVAd				

b) - Reflectarea în contabilitate a achiziționării unui mijloc fix de la un furnizor extern, la prețul de achiziție de 5.000.000 lei (prin transformare în lei la cursul valutar existent).

Formula contabilă:

5.000.000	212 - Mijloace fixe		=	404 - Furnizori de imobilizări (analitic – Furnizori externi)	5.000.000

c) - Reflectarea în contabilitate a amortizării mijlocului fix, presupunând că termenul de amortizare (liniară) este de 2 ani:

- Calculul amortizării

$$A = \frac{Vc}{T} = \frac{5.000.000 \text{ lei}}{2 \text{ ani}} = 2.500.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă de înregistrare a amortizării pentru primul an:

2.500.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizările		=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	2.500.000

d) - Agentul economic predă mijlocul fix, în regim de leasing, pe termen de 2 ani, stabilindu-se o rată lunară de 250.000 lei:

Reflectarea în contabilitate a facturii emise de firma de leasing (locator), reprezentând ratele lunare de încasat:

- rată de încasat = 250.000 lei

- TVAc = 22 % = $\frac{250.000 \times 22}{100}$ = 55.000 lei

Total factură = 305.000 lei

Formula contabilă:

305.000	411 - Clienţi	=	%		
			706 - Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii		250.000
			4427 - TVAc		55.000

e) - Reflectarea contabilă a transferului dreptului de proprietate, la valoarea reziduală stabilită între părţi, conform contractului de leasing, în baza contractului de vânzare – cumpărare şi a facturii (1.000.000 lei):

- Valoarea reziduală de vânzare = 1.000.000 lei

- TVAc = 22% = $\frac{1.000.000 \times 22}{100}$ = 220.000 lei

Total factură = 1.220.000 lei

Formula contabilă:

1.220.000	461 - Debitori diverşi	=	%		
			7721 - Venituri din cedarea activelor		1.000.000
			4427 - TVAc		220.000

f) - Reflectarea contabilă a încasării facturii:

Formula contabilă:

1.220.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	461 - Debitori diverşi	1.220.000

ATENŢIE!

- În toate situaţiile când se reflectă ***vânzarea unor imobilizări*** către diverşii clienţi, pentru reflectarea datoriei acestora se foloseşte contul ***461 - Debitori diverşi*** , iar în cazul vânzării stocurilor, încasării unor creanţe etc. se foloseşte contul ***411 - Clienţi***.

B - Reflectarea operaţiilor în contabilitatea utilizatorului (locatorului)

a) - Imobilizările corporale primite în cazul tranzacţiilor de leasing , conform prevederilor din contractele încheiate între părţi se înregistrează în ***debitul*** contului de ordine şi evidenţă ***8036 - Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate***.

Acest cont se creditează pe măsura plăţii ratelor de leasing, potrivit contractului, astfel încât soldul debitor să reflecte valoarea ratelor rămase de rambursat.

Valoarea înscrisă în debitul contului ***8036 - Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate*** se compune din:

- valoarea iniţială a bunului (imobilizării), reprezentând ***costul de achiziţie*** , la societăţile de leasing;
- beneficiul, respectiv, marja de profit stabilită între părţi.

În cazul exemplului nostru, am considerat costul de achiziţie de 5.000.000 lei, iar marja de profit de 1.000.000 lei.

Rezultă:

$$R_L = \frac{C_a + M_p}{T}$$

în care:

R_L - rata lunară;
C_a - costul de achiziţie a mijlocului fix;
M_p - marja de profit;
T - timpul sau perioada contractelor de leasing.

Rezultă:

$$R_L = \frac{5.000.000 + 1.000.000}{24 \text{ luni}} = \frac{6.000.000}{24} = 250.000 \text{ lei/lună}$$

• ***Înregistrarea în contabilitate*** a bunului preluat în regim de leasing, inclusiv reflectarea plăţii primei rate lunare, se reflectă în debitul, respectiv creditul contului de ordine şi evidenţă ***8036 - Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate***:

8036 - Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate

D	C
$\underline{C_a + M_p}$ ↓	$\underline{\text{Rate plătite}}$ ↓
6.000.000	250.000 (prima lună)

b) - Reflectarea în contabilitate a facturii emise de proprietarul bunurilor, persoană juridică română, reprezentând prima rată:

- Rată lunară de plată = 250.000 lei
- TVAd = 22% = $\frac{250.000 \times 22}{100}$ = 55.000 lei

Total factură furnizor = 305.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	
250.000	612 - Cheltuieli cu redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii		401 - Furnizori	305.000
55.000	4426 - TVAd			

c) - Reflectarea în contabilitate a facturii emise de proprietarul bunurilor, persoană juridică străină, reprezentând ratele de achitat:

Formula contabilă:

250.000	612 - Cheltuieli cu redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	=	401 - Furnizori	250.000

şi:

55.000	4426 - TVAd	=	5121 - Conturi la bănci în lei	55.000

Ex. 7 - Un agent economic primeşte cu titlu gratuit, un mijloc fix apreciat la valoarea de 4.000.000 lei.

Termenul de amortizare este de 2 ani.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a primirii cu titlu gratuit a mijlocului fix.

Formula contabilă:

4.000.000	212 - Mijloace fixe	=	131 - Subvenţii pentru instituţii	4.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a amortizării mijlocului fix, în primul an de activitate.

Calculul amortizării (liniare).

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{4.000.000 \text{ lei}}{2 \text{ ani}} = 2.000.000 \text{ lei / an}$$

Formula contabilă:

2.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	2.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mijlocului fix, complet amortizat.

Formula contabilă:

4.000.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 - Mijloace fixe	4.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a trecerii la venituri a valorii subvenţiei.

Formula contabilă:

4.000.000	131 - Subvenţii pentru investiţii	=	7721 - Subvenţii pentru investiţii virate la venituri	4.000.000

Ex. 8. - Un agent economic achiziţionează un mijloc fix din import, în următoarele condiţii

- Preţ de achiziţie = 5.000 $
- Taxe vamale = 20%
- Comision vamal = 0,5%
- TVAd = 22%
- Cheltuieli de transport = 3.000.000 lei
- TVAd aferent cheltuielilor de transport = 22%
- Cursul valutar la data facturării = 16.000 lei / $
- Cursul valutar la data plăţii = 17.000 lei/$

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţiuni presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării mijlocului fix.

- Calculul facturii externe, prin transformarea sumei în valută, în lei, la cursul valutar existent la data facturării.

5.000 $ x 16.000 lei/$ = 80.000.000 lei

Formula contabilă:

80.000.000	212 - Mijloace fixe	=	404 - Furnizori de imobilizări	80.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a taxelor vamale, a comisionului vamal şi a taxei pe valoarea adăugată.

- Valoarea în vamă a mijlocului fix = 5.000 $ x 16.000 lei /$ = 80.000.000 lei
- Taxe vamale = 20% = $\frac{80.000.000 \times 20}{100}$ = 16.000.000 lei
- Comision vamal = 0,5 % = $\frac{80.000.000 \times 0,5}{100}$ = 400.000 lei

Total = 80.000.000 + 16.000.000 + 400.000 = 96.400.000 lei

$$TVAd = 22\% = \frac{96.400.000 \times 22}{100} = 21.208.000 \text{ lei}$$

ATENŢIE!

- Taxele şi comisioanele vamale, fiind valori nedeductibile, se includ în costul de achiziţie a mijlocului fix.

Formula contabilă:

	%			
		=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	37.608.000
16.400.000	212 - Mijloace fixe			
21.208.000	4426 - TVAd			

- În situaţia în care taxele vamale şi comisionul vamal nu se decontează în vamă, prin contul curent, bani numerar, file CEC etc. , urmând a se deconta la o dată ulterioară, se face următoarea formulă contabilă:

16.400.000	212 - Mijloace fixe	=	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	16.400.000

- La data plăţii efective se face următoarea formulă contabilă:

16.400.000	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	16.400.000

c) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de transport, prestate de un transportor intern.

- Cheltuieli de transport = 3.000.000 lei
- $TVAd = 22\% \doteq \frac{3.000.000 \times 22}{100} = 660.000$ lei

---

Total factură = 3.660.000 lei

Formula contabilă (cheltuielile de transport măresc valoarea mijlocului fix).

	%	=	404 - Furnizori de imobilizări	3.660.000
3.000.000	212 - Mijloace fixe			
660.000	4426 - TVAd			

d) Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului extern, la data plății, cursul valutar fiind de 17.000 lei/$.

- Transformarea sumei în lei, la cursul valutar existent la data plății:
  5.000$ x 17.000 lei / $ = 85.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5121 - Conturi la bănci în lei	37.608.000
80.000.000	404 - Furnizori de imobilizări			
5.000.000	665 - Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

Notă ! - Dacă am presupune că, la data plății facturii furnizorului extern, cursul valutar ar fi mai mic decât cel de la data facturării (ex. 15.000 lei/$), atunci se face următoarea înregistrare:

- Transformarea în lei, la cursul valutar al valorii mijlocului fix :
  5.000 $ x 15.000 lei/$ = 75.000.000 lei

Formula contabilă:

80.000.000	404 - Furnizori de imobilizări	=	%	
			5121 - Conturi la bănci în lei	75.000.000
			765 - Venituri din diferențe de curs valutar	5.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a plății prestatorului de servicii de transport.

Formula contabilă:

3.660.000	404 - Furnizori de imobilizări	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	3.660.000

Ex. 9 - Un agent economic efectuează investiţii la mijloacele fixe existente, în scopul modernizării acestora, pentru care efectuează următoarele cheltuieli:

- Cheltuieli cu materii prime = 5.000.000 lei
- Cheltuieli cu materialele consumabile = 6.000.000 lei
- Cheltuieli cu salariile = 10.000.000 lei
- Cheltuieli CAS (30%) = 3.000.000 lei
- Cheltuieli CFJ (5%) = 500.000 lei
- Cheltuieli CASS (7%) = 700.000 lei
- Cheltuieli CCM (10%) = 100.000 lei
- Cheltuieli CFRA (1%) = 100.000 lei

Total cheltuieli = 25.400.000 lei

ATENŢIE!

- Investiţiile efectuate pentru modernizarea mijloacelor fixe existente, conform HG. nr. 909/1997, majorează valoarea contabilă de intrare a acestora.

a) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate pentru modernizarea mijlocului fix.

- Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu materiile prime.

Formula contabilă:

5.000.000	600 - Cheltuieli cu materii prime	=	300 - Materii prime	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu materialele consumabile:

Formula contabilă:

6.000.000	601 - Cheltuieli cu materialele consumabile	=	301 - Materiale consumabile	6.000.000

- Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu salariile .

Formula contabilă:

10.000.000	641 - Cheltuieli cu remunerația personalului	=	421 - Personal - remunerații datorate	10.000.000

- Reflectarea în contabilitate a contribuției unității la asigurările sociale (CAS).

Formula contabilă:

3.000.000	6451 - Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	=	4311 - Contribuția unității la asigurările sociale	3.000.000

- Reflectarea în contabilitate a contribuției unității la fondul de șomaj.

Formula contabilă:

500.000	6452 - Cheltuieli privind contribuția unității la fondul de șomaj	=	4371 - Contribuția unității la fondul de șomaj	500.000

- Reflectarea în contabilitate a contribuției unității la asigurările sociale de sănătate.

Formula contabilă:

700.000	6451 - Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale (analitic)	=	4311 - Contribuția unității la asigurările sociale (analitic)	700.000

- Reflectarea în contabilitate a comisionului plătit Camerei de Muncă.

Formula contabilă:

100.000	628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	=	401 - Furnizori (analitic)	100.000

• Reflectarea în contabilitate a contribuției unității la fondul de risc și accidente.

Formula contabilă:

100.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	447 - Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	100.000

b) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul exercițiului financiar, a investițiilor nefinalizate pentru modernizarea mijlocului fix.

Formula contabilă:

25.400.000	231 - Imobilizări corporale în curs	=	722 - Venituri din producția de imobilizări corporale	25.400.000

c) Reflectarea în contabilitate, în exercițiul financiar următor, a investiției cu modernizarea mijlocului fix.

Formula contabilă:

25.400.000	212 - Mijloace fixe	=	231 - Imobilizări corporale în curs	25.400.000

Notă! Dacă la data recepționării mijlocului fix valoarea investiției de modernizare a crescut de la 25.400.000 lei, la 28.000.000 lei, se face următoarea înregistrare contabilă:

28.000.000	212 - Mijloace fixe	=	%	
			231 - Imobilizări corporale în curs	25.400.000
			722 - Venituri din producția de imobilizări corporale	2.600.000

Ex. 10 - Un agent economic efectuează modernizarea mijlocului fix, prin intermediul unei firme specializate, valoarea lucrărilor facturate fiind de 28.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape.

a) Reflectarea în contabilitate a facturii furnizorului de servicii specializate:

- valoarea lucrărilor facturate = 28.000.000 lei
- TVAd = 22 % = $\frac{28.000.000 \times 22}{100}$ = 6.160.000 lei

Total factură furnizor = 34.160.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 - Furnizori de	34.160.000
28.000.000	231 - Imobilizări corporale în curs		imobilizări	
6.160.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a recepției lucrărilor de modernizare a mijlocului fix.

28.000.000	212 - Mijloace fixe	=	231 - Imobilizări corporale în curs	28.000.000

ATENȚIE! - În multe situații este prezentată valoarea sau prețul unui bun, care include şi TVA, fără a se cunoaşte exact în sumă absolută cât reprezintă TVA.

Pentru determinarea TVA, în astfel de situații se foloseşte ***formula sutei mărite.***

$$P_b = \frac{P \times 100}{100 + C_{TVA}}$$

în care:

P_b - prețul bunului fără TVA;
P - prețul bunului cu TVA;
C_{TVA} - cota de TVA inclusă în preț.

Exemplu: - Prețul de achiziție al unui bun economic de la un furnizor este de 500.000 lei, preț care include şi TVA în procent de 22% .
Cât reprezintă în sumă absolută TVAd ?

Rezolvare:

$$P_b = \frac{P \times 100}{100 + C_{TVA}} = \frac{500.000 \times 100}{100 + 22} = \frac{500.000}{122} \times 100 = 409.836 \text{ lei}$$

$$P_{TVA} = P - P_b$$

în care:

P_{TVA} - ponderea (valoare TVA);
$P_{TVA} = P - P_b = 500.000 - 409.836 = 90.164$ lei.

Ex. 11 - Un agent economic cedează o imobilizare corporală, pentru care era constituit un provizion de depreciere de 2.000.000 lei.

- Preţul la care a fost achiziţionată imobilizarea corporală (de ex. un teren) este de 10.000.000 lei.
- Preţul la care se vinde imobilizarea este de 9.000.000 lei .

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea mai multor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a vânzării imobilizării.

- Preţ de vânzare = 9.000.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{9.000.000 \times 22}{100}$ = 1.980.000 lei

Total factură = 10.980.000 lei

Formula contabilă:

10.980.000	461 - Debitori diverşi	=	%	
			7721 - Venituri din cedarea activelor	9.000.000
			4427 - TVAc	1.980.000

b) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii facturii.

Formula contabilă:

10.980.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	10.980.000

c) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a imobilizărilor cedate.

10.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate	=	2111 - Terenuri	10.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a anulării provizionului rămas fără obiect, după cedarea terenului.

2.000.000	291 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	=	7813 - Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	2.000.000

Ex. 12 - Un agent economic procedează la retehnologizarea mijloacelor fixe pe care le deţine, prin încorporarea unor noi componente materiale, în valoare de 5.000.000 lei .

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării componentelor materiale.

- Preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- TVAd = 22 % = $\frac{5.000.000 \times 22}{100}$ = 1.100.000 lei

---

Total factură = 6.100.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	6.100.000
5.000.000	301 - Materiale consumabile			
1.100.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii facturii furnizorului.

Formula contabilă:

6.100.000	401 - Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	6.100.000

c) Reflectarea în contabilitate a încorporării componentelor materiale în valoarea mijlocului fix.

Formula contabilă:

5.000.000	212 - Mijloace fixe	=	301 - Materiale consumabile	5.000.000

d) Dacă presupunem că agentul economic nu dispune la data efectuării investiţiilor de fondurile necesare, cheltuielile efectuate se consideră cheltuieli înregistrate în avans.

Formula contabilă:

5.000.000	471 - Cheltuieli înregistrate în avans	=	118 - Alte fonduri (analitic)	5.000.000

e) Pe măsura constituirii fondului de investiţii pentru mijloace fixe, se procedează la stingerea cheltuielilor înregistrate în avans, prin diminuarea fondurilor de investiţii.

Formula contabilă:

5.000.000	118 - Alte fonduri (analitic)	=	471 - Cheltuieli înregistrate în avans	5.000.000

Ex. 13 - Un agent economic care a preluat în chirie sau locaţie de gestiune un mijloc fix (înregistrat în contabilitate la 20.000.000 lei), pe o durată de 2 ani, efectuează investiţii de modernizare a mijlocului fix, în valoare de 3.000.000 lei.

- Durata contactului de închiriere (locaţie) este de 3 ani, ca de altfel şi termenul de amortizare a investiţiei.
- Chiria (locaţia) plătită pentru mijlocul fix este de 500.000 lei/an.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea mai multor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a preluării mijlocului fix de la proprietar.

Formula contabilă:

20.000.000	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate	20.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a redevenţei (chiriei sau locaţiei) datorate în primul an.

Formula contabilă:

500.000	612 - Cheltuieli cu redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	=	462 - Creditori diverşi	500.000

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii redevenţei.

500.000	462 - Creditori diverşi	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	500.000

d) Reflectarea în contabilitate a amortizării investiţiei făcute de chiriaş (locatar).

- Calculul amortizării anuale a investiţiei:

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{3.000.000 \text{ lei}}{3 \text{ ani}} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă pentru înregistrarea amortizării din primul an:

1.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	1.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a restituirii mijlocului fix către proprietar după încetarea contractului.

Formula contabilă:

20.000.000	167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori asimilate	20.000.000

f) Reflectarea în contabilitatea proprietarului a măririi valorii mijloacelor fixe cu investițiile efectuate de locatari (chiriaş), cu acceptul proprietarului.

Formula contabilă:

3.000.000	212 - Mijloace fixe	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	3.000.000

g) Dacă am presupune că la restituirea bunului, acesta nu ar fi fost amortizat integral, diferența neamortizată reprezentând 1.000.000 lei, se reflectă prin intermediul contului 118 - Alte fonduri (analitic: fondul mijloacelor fixe).

Formula contabilă:

3.000.000	212 - Mijloace fixe	=	%	
			281 - Amortizări privind imobilizările corporale	2.000.000
			118 - Alte fonduri (analitic)	1.000.000

Ex. 14 - Un agent economic procedează la achiziționarea unui mijloc fix, în valoare de 20.000.000 lei, amortizabil în 5 ani.

- După 4 ani se procedează la scoaterea din funcţiune (casarea) a mijlocului fix.
- Scoaterea din funcţiune a mijlocului fix, a presupus cheltuieli de dezmembrare de 500.000 lei şi, respectiv, au fost recuperate componente materiale de 2.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării mijlocului fix.

- Preţ de achiziţie = 20.000.000 lei
- $TVAd = 22\% = \frac{20.000.000 \times 22}{100} = 4.400.000$ lei

Total factură furnizor = 24.400.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 - Furnizori de imobilizări	24.400.000
20.000.000	212 - Mijloace fixe			
4.400.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii facturii furnizorului.

24.400.000	404 - Furnizori de imobilizări	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	24.400.000

c) Reflectarea în contabilitate a amortizării anuale a mijlocului fix.

- Calculul amortizării (liniare) mijlocului fix.

$$A = \frac{V_i}{T} = \frac{20.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 4.000.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă (se repetă până la amortizarea completă):

4.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	4.000.000

d) După 4 ani, agentul economic procedează la scoaterea din funcţiune a mijlocului fix.

La data casării situaţia se prezintă astfel:

- Valoarea de intrare în contabilitate = 20.000.000 lei
- Valoarea amortizată (4 ani x 4.000.000 lei/an) = 16.000.000 lei

---

- Valoarea neamortizată = 20.000.000 - 16.000.000 = 4.000.000 lei
- Cheltuielile cu dezmembrarea mijlocului fix = 500.000 lei
- Valoarea materialelor şi pieselor de schimb recuperate = 2.000.000 lei

e) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu dezmembrarea mijlocului fix.

Formula contabilă:

500.000	6728 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital	=	301 - Materiale consumabile	500.000

f) Reflectarea în contabilitate a pieselor de schimb şi materialelor recuperate (rezultate) din dezmembrarea mijlocului fix.

2.000.000	301 - Materiale consumabile	=	7728 - Alte venituri excepţionale din operaţii de capital	2.000.000

În urma înregistrării cheltuielilor cu dezmembrarea mijlocului fix şi a veniturilor rezultate din recuperarea unor materiale şi piese de schimb, soldul final al contului ***301 - Materiale consumabile*** se prezintă astfel:

D	301 - Materiale consumabile	C
		500.000
	2.000.000	
	Rd = 2.000.000	Rc = 500.000
	Td = 2.000.000	Tc = 500.000
Sfd = 2.000.000 - 500.000 = 1.500.000		

g) Reflectarea în contabilitate a diferenţei dintre veniturile şi cheltuielile rezultate din operaţiunea de scoatere din funcţiunea mijlocului fix neamortizat integral.

Formula contabilă:

1.500.000	6871 - Cheltuieli excepţionale privind amortizarea (analitic)	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale (analitic)	1.500.000

h) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mijlocului fix casat.

Formula contabilă:

	%	=	212 - Mijloace fixe	20.000.000
16.000.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale			
4.000.000	471 - Cheltuieli constatate în avans (analitic)			

ATENŢIE!

- Concomitent cu formula contabilă de la pct.4, se creditează contul de ordine şi evidenţa ***8045 - Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijlocului fix*** cu suma aferentă gradului de neutilizare, care se regăseşte în debitul aceluiaşi cont (vezi paragraful cu amortizarea).

De asemenea, facem precizarea că diferenţa rămasă nerecuperată se poate recupera prin includerea în cheltuieli excepţionale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau prin reducerea capitalurilor proprii, conform normelor legale în vigoare (HG. nr. 909/1997, pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, modificată şi completată prin OG nr. 54/1997).

i) Reflectarea în contabilitate a includerii pe cheltuieli, pe o perioadă de max. 5 ani, a valorii neamortizate, înregistrate în contul 471 - Cheltuieli înregistrate în avans (analitic).

Formula contabilă:

4.000.000	6871 - Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor (analitic)	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans (analitic)	4.000.000

k) În situaţiile în care AGA aprobă diminuarea capitalurilor proprii, cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate, se fac următoarele înregistrări:

Formula contabilă:

%		= 212 - Mijloace fixe	20.000.000
16.000.000	281 - Amortizări privind imobilizări corporale		
4.000.000	118 - Alte fonduri (analitic)		

sau:

%		= 212 - Mijloace fixe	20.000.000
16.000.000	281 - Amortizări privind imobilizări corporale		
4.000.000	1012 - Capital subscris vărsat		

De asemenea, concomitent cu aceste înregistrări se procedează la creditarea contului de ordine şi evidenţă ***8045 - Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe*** cu suma reprezentând amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijlocului fix, scos din funcţiune.

Ex. 14 - Un agent economic procedează la scoaterea din gestiune a unui mijloc fix înregistrat în contabilitate cu valoarea de 5.000.000 lei, amortizat integral.

- Dezmembrarea mijlocului fix se realizează prin intermediul unei firme specializate la costul de 500.000 lei, iar materialele recuperate sunt de 2.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a unei asemenea operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mijlocului fix complet amortizat.

Formula contabilă:

5.000.000	281 - Amortizări privind imobilizări corporale	= 212 - Mijloace fixe	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de dezmembrare, conform facturii prestatorului de servicii.

- Cheltuieli de casare = 500.000 lei

- TVAd = 22% = $\frac{500.000 \times 22}{100}$ = 110.000 lei

Total factură = 610.000 lei

Formula contabilă:

610.000	6728 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital	=	401 - Furnizori	610.000

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii facturii prestatorului de servicii.

Formula contabilă:

610.000	401 - Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	610.000

d) Reflectarea în contabilitate a materialelor recuperate prin casarea mijlocului fix.

Formula contabilă:

2.000.000	301 - Materiale consumabile	=	7728 - Alte venituri excepţionale din operaţii de capital (7718)	2.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune.

Formula contabilă:

2.000.000	7728 - Alte venituri excepţionale din operaţii de capital (7718)	=	121 - Profit şi pierdere	2.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune.

Formula contabilă:

500.000	121 - Profit şi pierdere	=	6728 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital (6718)	500.000

g) Rezultatul operaţiei este următorul:

$$R = V - C_H = 2.000.000 - 500.000 = 1.500.000 \text{ lei}$$

Rezultă:

$$R <=> P_b = 1.500.000 \text{ lei}$$

în care:

R - rezultatul financiar;
V - venituri;
CH - cheltuieli;
P_b - profit brut.

Rezultă:

$$I_P = \frac{P_b \times C_{IP}}{100}$$

în care:

I_P - impozit pe profit;
P_b - profit brut;
C_{IP} - cota impozitului pe profit (38%).

$$I_p = \frac{1.500.000 \times 38}{100} = 570.000 \text{ lei}$$

Rezultă:

$$P_n = P_b - I_p$$

în care:

P_n - profitul net;
P_b - profitul brut;
I_p - impozitul pe profit.

$P_n = 1.500.000 - 570.000 = 930.000$ lei

Formula contabilă de înregistrare a profitului net.

930.000	129 - Repartizarea profitului	=	118 - Alte fonduri (analitic)	930.000

Ex. 15 - Un agent economic procedează la scăderea din gestiune a unui mijloc fix, datorită unor calamităţi naturale, înregistrat în contabilitate la valoarea contabilă de intrare de 10.000.000 lei, amortizat în proporţie de 70%.

Reflectarea în contabilitate a unei asemenea operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a valorii mijlocului fix, distrus în urma calamităţii naturale (inundaţii, incendii etc.).

- Valoarea contabilă de intrare = 10.000.000 lei
- Valoarea amortizată = 70% = $\frac{10.000.000 \times 70}{100}$ = 7.000.000 lei

---

Valoarea neamortizată = 3.000.000 lei

Formula contabilă:

%		= 212 - Mijloace fixe	10.000.000
7.000.000	281 - Amortizarea privind imobilizările corporale		
3.000.000	6718 - Alte cheltuieli excepţionale privind		
(6871, 471)	operaţiile de gestiune		

Concomitent cu înregistrarea privind scăderea din gestiune a mijlocului fix, se procedează la creditarea (dacă este cazul) contului ***8045 - Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe*** cu valoarea cu care a fost debitat contul respectiv.

Ex. 17 - În urma procesului de inventariere, agentul economic impută unui salariat (gestionarului) un mijloc fix lipsă la inventar, înregistrat în contabilitate la valoarea contabilă de 5.000.00 lei, iar valoarea amortizată fiind de 2.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mijlocului fix, constatat lipsă la inventar.

- Valoarea contabilă de intrare = 5.000.000 lei
- Valoarea amortizată = 2.000.000 lei

Valoarea neamortizată = 3.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	212 – Mijloace fixe	5.000.000
2.000.000	281 - Amortizarea privind imobilizările corporale			
3.000.000	6718 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune			

Concomitent cu această înregistrare se procedează (dacă este cazul) la creditarea contului ***8045 - Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe*** cu valoarea cu care a fost debitat contul respectiv.

b) Reflectarea în contabilitate a imputării lipsei în gestiune a mijlocului fix, persoanei vinovate, la un preţ de imputaţie echivalent cu valoarea neamortizată a mijlocului fix (3.000.000 lei).

- Preţ de imputaţie = 3.000.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{3.000.000 \times 22}{100}$ = 660.000 lei

Total valoare de înlocuire = 3.660.000 lei

Formula contabilă:

3.660.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare (7718)	3.000.000
			4427 - TVAc	660.000

Notă! - În situaţiile în care lipsurile în gestiune nu pot fi imputate personalului propriu, ci unui terţ, în locul contului ***4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul***, se foloseşte contul ***461 - Debitori diverşi, respectiv***:

3.660.000	461 - Debitori diverşi	=	%	
			7718 - Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune (758)	3.000.000
			4427 - TVAc	660.000

II.5. Imobilizările necorporale şi corporale în curs de execuţie

Contabilitatea imobilizărilor în curs de execuţie se ţine distinct pentru ***imobilizări necorporale şi imobilizări corporale***.

Imobilizările în curs necorporale reprezintă costul de producţie, respectiv costul de achiziţie privind imobilizările necorporale nefinalizate (neterminate), până la sfârşitul exerciţiului financiar.

Imobilizările în curs corporale reprezintă investiţiile neterminate, efectuate în regie proprie sau în antrepriză, care se evaluează la costul de producţie, respectiv la costul de achiziţie, reprezentând ***preţul de deviz*** al investiţiei.

Imobilizările în curs corporale se trec la categoria mijloacelor fixe, după recepţie, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune a acestora, după caz.

Investiţiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, luate cu chirie sau în locaţie de gestiune, care trec şi prin faza imobilizărilor în curs, se înregistrează în contabilitatea unităţii patrimoniale care le-a efectuat.

La expirarea contractului de concesiune, închirierea sau locaţia de gestiune, aşa cum s-a văzut şi din paragraful de mijloace fixe, prezentat anterior, valoarea investiţiilor executate la mijloacele fixe luate cu acest titlu se scade din contabilitatea unităţii patrimoniale care le-a efectuat şi se înregistrează în contabilitatea unităţii patrimoniale căreia i-au fost restituite, cu valoarea lor, majorându-se valoarea de intrare a mijloacelor fixe respective, potrivit contractelor încheiate.

II.5.1. Imobilizările necorporale în curs de execuţie

Imobilizările necorporale reprezintă în principiu, un activ identificabil, nemonetar, care nu are o existenţă fizică, deţinut de un agent economic pentru a fi utilizat în producţia de bunuri sau prestarea de servicii şi care este prevăzut a fi folosit (utilizat) pe o perioadă mai mare de un an.

Având în vedere că ***problematica imobilizărilor necorporale*** a fost prezentată deja, vom face menţiunea că legiuitorul a dorit să evidenţieze separat imobilizările necorporale finalizate şi recepţionate, de cele aflate în curs de execuţie, folosind în acest sens, în vederea evidenţierii contabile, contul ***230 - Imobilizări necorporale în curs***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de imobilizări necorporale în curs de execuţie.

Contul 230 - Imobilizări necorporale în curs:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active imobilizate;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea imobilizărilor necorporale facturate de furnizori (404);
  - cu valoarea imobilizărilor necorporale în curs, aduse ca aport la capitalul social (456);

- cu avansurile acordate furnizorilor de imobilizări (5121, 5124, 5311, 5314);
- curs, realizate în regie proprie (721);

• ***Se creditează:***

- cu valoarea imobilizărilor necorporale în curs recepționate (203, 205, 208);
- cu valoarea avansurilor decontate furnizorilor de imobilizări (404);

• ***Soldul contului:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea imobilizărilor necorporale în curs.

ATENȚIE!

În noul plan de conturi general, aprobat prin OMF nr. 403/22.04.1999, imobilizările necorporale în curs sunt reflectate prin intermediul grupei de conturi 23 - Imobilizări în curs, cu următoarele conturi:

- ***23 - Imobilizări în curs***
  - 233 - Imobilizări necorporale în curs
  - 234 - Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale.

II.5.2. Imobilizările corporale în curs de execuție

Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă, aşa cum s-a precizat, investițiile neterminate, efectuate în regie proprie sau în antrepriză, care se efectuează la costul de producție, respectiv la costul de achiziție, reprezentând prețul de deviz al investiției .

Evidența contabilă a imobilizărilor corporale în curs, respectiv costul de producție sau costul de achiziție al investițiilor corporale aflate în curs de execuție, se realizează cu ajutorul contului ***231 - Imobilizări corporale în curs***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de imobilizări corporale în curs de execuție.

Contul 231 - Imobilizări corporale în curs

• ***Conținut economic:***

- cont de active imobilizate;

• ***Funcția contabilă:***

- cont de activ;

• ***Se debitează:***

- cu valoarea imobilizărilor corporale în curs facturate de furnizorii de imobilizări (404);
- cu valoarea imobilizărilor corporale în curs, aduse ca aport la capitalul individual sau la capitalul social (108, 456);
- cu valoarea imobilizărilor corporale în curs, realizate în regie proprie (722);

- cu avansurile acordate furnizorilor de imobilizări (5121, 5124, 5311, 5314);

• ***Se creditează:***

- cu valoarea imobilizărilor corporale recepţionate, de natura investiţiilor, privind amenajările de terenuri (2112);
- cu valoarea imobilizărilor corporale recepţionate, de natura mijloacelor fixe (212);
- cu valoarea avansurilor decontate furnizorilor de imobilizări (404).

• ***Soldul contului :***

- sold final debitor, reprezentând valoarea imobilizărilor corporale aflate în curs de execuţie.

ATENŢIE!

- În noul ***Plan de conturi general***, aprobat prin OMF nr. 403/1999, de aprobare a reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale, imobilizările corporale în curs sunt reflectate prin intermediul grupei de conturi ***23 - Imobilizări în curs***, care cuprinde următoarele conturi:

- 231 - ***Imobilizările corporale în curs***
  - 2311 - Terenuri şi construcţii
  - 2312 - Instalaţii tehnice şi maşini
  - 2313 - Alte imobilizăricorporale
- ***232 - Avansuri acordate pentru comenzi de imobilizări corporale***
  - 2321 - Avansuri acordate pentru terenuri şi construcţii
  - 2322 - Avansuri acordate pentru instalaţii tehnice şi maşini
  - 2323 - Avansuri acordate pentru alte imobilizări corporale

Exemple (imobilizări necorporale în curs):

Ex. 1 - Reflectarea în contabilitate a unei imobilizări necorporale facturate de furnizori, în sumă de 6.000.000 lei.

- Valoarea de achiziţie = 6.000.000 lei
- TVAd = 22 % = $\frac{6.000.000 \times 22}{100}$ = 1.320.000 lei

---

Total factură = 7.320.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 - Furnizori	7.320.000
6.000.000	230 - Imobilizări necorporale în curs		de imobilizări	
1.320.000	4426 - TVAd			

Ex. 2 - Reflectarea în contabilitate a unei imobilizări necorporale, realizate în regie proprie, la costul de producție de 6.000.000 lei.

Formula contabilă:

6.000.000	230 - Imobilizări necorporale în curs	=	721 - Venituri din producția de imobilizări necorporale	6.000.000

Ex. 3 - Reflectarea în contabilitate a imobilizărilor necorporale create din avansuri acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, în contul acestor imobilizări, în sumă de 6.000.000 lei.

Formula contabilă:

6.000.000	230 - Imobilizări necorporale în curs	=	404 - Furnizori de imobilizări	6.000.000

Ex. 4 - Reflectarea în contabilitate a valorii avansurilor decontate furnizorilor (6.000.000 lei).

Formula contabilă:

6.000.000	404 - Furnizori de imobilizări	=	230 - Imobilizări necorporale în curs	6.000.000

Ex. 5 - Reflectarea în contabilitate a aportului de imobilizări necorporale în curs, în sumă de 6.000.000 lei.

Pentru reflectarea în contabilitate a acestei operații se parcurg următoarele etape:

a) Reflectarea în contabilitate a subscrierii imobilizărilor necorporale în curs.

Formula contabilă:

6.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capital subscris nevărsat	6.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a aportului efectiv de imobilizări necorporale în curs, la capitalul social.

Formula contabilă:

6.000.000	230 - Imobilizări necorporale în curs	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	6.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a constituirii capitalului social.

Formula contabilă:

6.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	6.000.000

Ex. 6 - Reflectarea în contabilitate a recepţionării imobilizărilor necorporale în curs, de natura cheltuielilor de cercetare - dezvoltare, realizate în regie proprie, la costul de producţie de 6.000.000 lei.

Formula contabilă:

6.000.000	203 - Cheltuieli de cercetare dezvoltare	=	230 - Imobilizări necorporale în curs	6.000.000

Ex. 7 - Reflectarea în contabilitate a recepţionării imobilizărilor necorporale de natura brevetelor de invenţie şi altor drepturi şi valori similare, realizate în regie proprie, la costul de producţie de 6.000.000 lei.

Formula contabilă:

6.000.000	205 - Concesiuni, brevete şi altè drepturi şi valori similare	=	230 - Imobilizări necorporale în curs	6.000.000

Ex. 8 - Reflectarea în contabilitate a recepționării unor programe informatice, realizate în regie proprie, la costul de producție de 6.000.000 lei.

Formula contabilă:

6.000.000	208 - Alte imobilizări necorporale	=	230 - Imobilizări necorporale în curs	6.000.000

Exemple: (imobilizări corporale în curs):

Ex. 1 - Reflectarea în contabilitate a unor imobilizări corporale în curs, facturate de furnizori.

- Preț de achiziție = 5.000.000 lei
- TVAd = 22 % = $\frac{5.000.000 \times 22}{100}$ = 1.100.000 lei

Total factură furnizor = 6.100.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 - Furnizori de imobilizări	6.100.000
5.000.000	231 - Imobilizări corporale în curs			
1.100.000	4426 - TVAd			

Ex. 2 - Reflectarea în contabilitate a realizării de imobilizări corporale, în regie proprie, inclusiv reflectarea stadiului de imobilizări corporale în curs, astfel:

- Consumurile realizate (cheltuieli):
  - Cheltuieli cu materii prime = 5.000.000 lei
  - Cheltuieli cu materiale consumabile = 6.000.000 lei
  - Cheltuieli cu salariile = 10.000.000 lei
  - Contribuția unității la asigurările sociale (CAS) = 30% (din fondul de salarii)
  - Contribuția unității la fondul de şomaj (CFJ) = 5% (din fondul de salarii)
  - Contribuția unității la fondul de asigurări sociale de sănătate (CASS) = 7% (din fondul de salarii)
  - Comisionul plătit Camerei de muncă (CCM) = 1% (din fondul de salarii)
  - Contribuția unității la fondul de risc şi accident (CFRA) = 1% (din fondul de salarii)

Reflectarea în contabilitate a realizării şi recepţiei mijlocului fix presupune parcurgerea următoarelor etape:

A - Reflectarea în contabilitate a consumurilor (cheltuielilor) realizate de agentul economic:

a) - Reflectarea în contabilitate a consumului de materii prime:

Formula contabilă:

5.000.000	600 - Cheltuieli cu materii prime	=	300 - Materii prime		5.000.000

b) - Reflectarea în contabilitate a consumului de materiale:

Formula contabilă:

6.000.000	601 - Cheltuieli cu materialele consumabile	=	301 - Materiale consumabile		6.000.000

c) - Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu remunerația personalului:

Formula contabilă:

10.000.000	641 - Cheltuieli cu remunerația personalului	=	421 - Personal remunerații datorate		10.000.000

d) - Reflectarea în contabilitate a contribuției unității la asigurările sociale (CAS):

$$CAS = \frac{FS \times C_{CAS}}{100}$$

în care:

CAS - contribuția unității la asigurările sociale;
FS - fondul de salarii;
C_{CAS} - cota CAS , exprimată în procente.

Rezultă:

$$CAS = \frac{10.000.000 \times 30}{100} = 3.000.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

3.000.000 privind	6451 - Cheltuieli contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	4311 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale	3.000.000	

e) - Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul de şomaj (CFJ):

$$CFJ = \frac{FS \times C_{CFJ}}{100}$$

în care:

CFJ - contribuţia unităţii la fondul de şomaj;
FS - fondul de salarii;
C_{CFJ} - cota CFJ , exprimată în procente.

Rezultă:

$$CFJ = \frac{10.000.000 \times 5}{100} = 500.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

500.000	6452 - Cheltuieli privind contribuţia unităţii la fondul de şomaj	=	4371 - Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	500.000	

f) - Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la asigurările sociale de sănătate (CASS).

$$CASS = \frac{FS \times C_{CASS}}{100}$$

în care:

CASS - contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate;
FS - fondul de salarii;
C_{CASS} - cota contribuţiei CASS, exprimată în procente.

Rezultă:

$$CASS = \frac{10.000.000 \times 7}{100} = 700.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

700.000	6451 - Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale (analitic)	=	4311 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale (analitic)		700.000

g) - Reflectarea în contabilitate a comisionului plătit Camerei de muncă (CCM):

$$CCM = \frac{FS \times C_{CCM}}{100}$$

în care:

CCM - comisionul pentru Camera de muncă;
FS - fondul de salarii;
C_{CCM} - cota CCM, exprimată în procente.

Rezultă:

$$CCM = \frac{10.000.000 \times 1}{100} = 100.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

100.000	628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	=	401 – Furnizori (analitic – comision) Camera de muncă		100.000

h) - Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul de risc şi accident (CFRA):

$$CFRA = \frac{FS \times C_{CFRA}}{100}$$

în care:

CFRA - contribuția unității la fondul de risc şi accident;
FS - fondul de salarii;
C_{CFRA} - cota contribuției CFRA, exprimată în procente.

Rezultă:

$$CFRA = \frac{10.000.000 \times 1}{100} = 100.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

100.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	447 – Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate (analitic – Fond de risc şi accident)	100.000

B - La sfârşitul perioadei de gestiune se evidențiază investiția neterminată şi veniturile aferente imobilizărilor în curs de execuție.

ATENȚIE!

- Pentru determinarea veniturilor aferente imobilizărilor în curs de execuție, se cumulează toate cheltuielile efectuate de agentul economic, care privesc investiția respectivă, considerându-se că veniturile sunt echivalente (egale) cu cheltuielile efectuate.

Rezultă:

- cheltuieli cu materii prime	=	5.000.000
- cheltuieli cu materiale consumabile	=	6.000.000
- fond de salarii (FS)	=	10.000.000
- CAS	=	3.000.000
- CFJ	=	500.000
- CASS	=	700.000
- CCM	=	100.000
- CFRA	=	100.000
TOTAL CHELTUIELI	=	25.400.000

TOTAL CHELTUIELI (ECHIVALENT VENITURI) = 25.400.000 lei

Formula contabilă:

25.400.000	231 - Imobilizări corporale în curs	=	722 – Venituri din producția de imobilizări corporale	25.400.000

C - Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

25.400.000	722 - Venituri din producţia de imobilizări corporale	=	121 – Profit şi pierderi		25.400.000

D - Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

25.400.000	121 – Profit şi pierderi	=	%		
			600 - Cheltuieli cu materii prime		5.000.000
			601 - Cheltuieli cu materiale consumabile		6.000.000
			641 - Cheltuieli cu remuneraţiile personalului		10.000.000
			6451 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale		3.000.000
			6452 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la fondul de şomaj		500.000
			6451 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale (analitic: Asigurări sociale de sănătate)		700.000
			628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi		100.000
			635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate		100.000

E - Reflectarea contabilă a recepţiei mijlocului fix, după finalizarea investiţiei:

Formula contabilă:

25.400.000	212 - Mijloace fixe	=	231 – Imobilizări corporale în curs	25.400.000

F - Dacă am presupune că până la recepţia finală au mai fost efectuate investiţii de 5.000.000 lei, înregistrarea în contabilitate a recepţiei mijlocului fix se face în baza următoarei formule contabile:

Formula contabilă:

30.400.000	212 - Mijloace fixe	=	%		
			231 – Imobilizări corporale în curs		25.400.000
			722 – Venituri din producția de imobilizări		5.000.000

G - Considerând că mijlocul fix a fost înregistrat în contabilitate la costul de producție (valoarea contabilă de intrare) de 30.400.000 lei, presupunem că el urmează a fi amortizat într-o perioadă de 5 ani.

- Calculul amortizării:

$$A = \frac{Vc}{T} = \frac{30.400.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 6.080.000 \text{ lei/an}$$

- Înregistrarea contabilă a amortizării din primul an:

6.080.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizările	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale		6.080.000

H - Reflectarea contabilă a scăderii din gestiune a mijlocului fix, după amortizarea completă (după 5 ani):

30.400.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 – Mijloace fixe		30.400.000

I - Dacă agentul economic ar fi scos din funcțiune (casat) mijlocul fix, numai după 4 ani de funcționare, atunci valoarea neamortizată a mijlocului fix se închide în cheltuieli excepționale (6721 - Cheltuieli privind activele cedate), respectiv:

- valoarea contabilă de intrare = 30.400.000 lei
- valoarea amortizată = 6.080.000 lei x 4 ani = 24.320.000 lei

---

valoarea neamortizată = 6.080.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	212 – Mijloace fixe		30.400.000
24.320.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale				
6.080.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate				

k) În situaţiile în care prorata de deducere a TVAd, pentru achiziţiile făcute de firmă, în vederea realizării imobilizărilor corporale, nu este de 100%, atunci partea nedeductibilă a TVAd măreşte costul total al imobilizării.

În cazul exemplului nostru, presupunând că soldul debitor al contului ***4426 - TVAd***, este de 6.688.000, iar prorata de deducere a TVAd este de numai 80%, atunci diferenţa de TVAd, nedeductibilă fiscal, va mări costul de producţie al mijlocului fix, respectiv:

- Sold debitor, cont 4426 TVAd = 6.688.000 lei
- $TVAd = 80\% = \frac{6.688.000 \times 80}{100} = 5.350.400$ lei

---

TVAd - nedeductibilă fiscal = 6.688.000 - 5.350.400 = 1.337.600 lei

TVAd - nedeductibil fiscal se trece pe costuri, prin intermediul următoarei formule contabile:

1.337.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4426 - TVAd	1.337.000

Aceste cheltuieli afectează în final costurile de producţie ale mijlocului fix, mărindu-i valoarea, astfel încât se poate scrie şi următoarea formulă contabilă:

1.337.000	212 - Mijloace fixe	=	4426 - TVAd	1.337.000

Ex. 3 - Reflectarea în contabilitate a aportului de imobilizări corporale în curs, la capitalul întreprinzătorului individual, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	231 - Imobilizări corporale în curs	=	108 - Contul întreprinzătorului individual	5.000.000

Ex. 4 - Reflectarea în contabilitate a valorii avansurilor decontate furnizorilor de imobilizări, în cazul în care s-a acordat un avans de 5.000.000 lei.

- Reflectarea în contabilitate a acordării avansului

5.000.000	231 - Imobilizări corporale în curs	=	5121 - Conturi la bănci în lei	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a valorii avansurilor decontate furnizorilor.

5.000.000	404 - Furnizori de imobilizări	=	231 - Imobilizări corporale în curs	5.000.000	

II.6. Imobilizările financiare

II.6.1. Cadrul general de prezentare a imobilizărilor financiare

Activele fixe sau imobilizările financiare reprezintă investiţii financiare sau de portofoliu, respectiv sume investite (plasate) de un agent economic în patrimoniul altui agent economic, cu scopul de a se implica (a controla) managementul agentului economic respectiv, sau în scop financiar speculativ.

Imobilizările financiare cuprind titlurile de participare, titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu, precum şi alte titluri de valori, plasate în capitalul altor agenţi economici, care asigură agentului economic plasator (deţinător de titluri), exercitarea unui control sau a unei influenţe notabile, respectiv realizarea unui profit.

Imobilizările financiare se caracterizează prin următoarele:

- sunt valori financiare (sume de bani sau elemente de activ care îmbracă forma banilor), investite pe o perioadă mare de timp, la formarea capitalului altor agenţi economici;
- nu îmbracă o formă materială;
- nu se supun procesului de amortizare.

Imobilizările financiare îmbracă următoarele forme:

1. titluri de participare;
2. titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu;
3. alte titluri imobilizate;
4. creanţe imobilizate.

1. ***Titlurile de participare sau de participaţie*** reprezintă titluri de valoare sub formă de acţiuni sau părţi sociale, deţinute de un agent economic, reprezentând contravaloarea participării acestuia, în capitalul social al altor agenţi economici.

Deţinerea unor asemenea titluri de participare oferă investitorului posibilitatea de a exercita un control sau o influenţă notabilă asupra gestiunii agentului economic emiţător de titluri şi, totodată, permite realizarea unui venit financiar, sub formă de dividende, încasate din profitul agentului economic la care s-a făcut investiţia financiară.

2. ***Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu*** reprezintă acele titluri de valoare pe care un agent economic le dobândeşte, în vederea realizării unor operaţiuni speculative,

pentru obținerea de venituri financiare, fără a se putea interveni în gestiunea agentului economic emițător.

Acelaşi lucru este valabil şi în cazul **altor titluri imobilizate** (titluri de plasament), deținute pe o perioadă îndelungată.

3. **Creanțe imobilizate** reprezintă sume de bani care aparţin unui agent economic, aflate la terțe persoane juridice (alți agenți economici) şi pot îmbrăca următoarele forme:

a) - creanțe legate de participații;
b) - împrumuturi acordate pe termen lung;
c) - alte creanțe imobilizate.

a) - Creanțele legate de participații reprezintă acele creanțe ale unui agent economic (drepturi sau sume de primit de la un alt agent economic), create cu ocazia acordării de împrumuturi pe termen lung (mai mare de un an) altor agenți economici, la care deține titluri de participare.

b) - Împrumuturile acordate pe termen lung reprezintă sumele acordate de un agent economic terților, în baza unor contracte de împrumut, pentru care agentul economic percepe dobânzi, potrivit actelor normative în vigoare.

c) - Alte creanțe imobilizate sunt reprezentate de acele imobilizări financiare, din categoria garanțiilor şi cauțiunilor, depuse de un agent economic la terți.

ATENȚIE!

Creantele reprezintă dreptul agentului economic creditor, de a primi la o anumită dată sau la un anumit termen, o anumită sumă de bani sau o contraprestație echivalentă de la agenții economici, persoane juridice sau fizice debitoare.

Cautiunile reprezintă acorduri (contracte), prin care o persoană juridică sau fizică, garantează pentru o altă persoană, față de terți, că va îndeplini ea însăşi obligațiile garantate, dacă persoana pentru care s-a garantat nu îşi achită obligațiile.

Garantia reprezintă un act (contract) scris, prin care o persoană juridică sau fizică (garantul) garantează unei alte persoane fizice sau juridice (beneficiarul garanției) executarea unei obligații.

Aşa cum s-a făcut precizarea, ***imobilizările financiare*** nu sunt supuse procesului de amortizare, deoarece ele ***nu pot suferi o depreciere ireversibilă***, în schimb ele ***pot suferi o depreciere reversibilă*** şi tocmai de aceea deprecierea titlurilor, creanțelor imobilizate şi a altor imobilizări financiare, se acoperă prin crearea de provizioane, reprezentând diferența dintre valoarea de intrare a acestora şi valoarea de utilitate, stabilită cu ocazia inventarierii.

Reflectarea în contabilitate a imobilizărilor financiare se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***26 - Imobilizări financiare***, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

26 - Imobilizări financiare
261 - Titluri de participare;
262 - Titluri imobilizate ale activității de portofoliu;
263 - Alte titluri imobilizate;

267 - Creanţe imobilizate;
2671 - Creanţe legate de participaţii;
2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung;
2677 - Alte creanţe imobilizate;
2678 - Dobânzi aferente creanţelor imobilizate;
269 - Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare.

ATENŢIE!

- În conformitate cu noul ***Plan de conturi general***, aprobat prin OMF nr. 403/22.04.1999, imobilizările financiare sunt reflectate tot de grupa de conturi ***26 - Imobilizări financiare,*** însă în următoarea structură de conturi:

26 . Imobilizări financiare;
261 - Titluri de participare deţinute la societăţi în cadrul grupului;
262 - Titluri de participare deţinute la societăţi în afara grupului;
263 - Imobilizări financiare sub formă de interese de participare;
2633 - Titluri de participare deţinute în societăţi asociate din cadrul grupului;
2634 - Titluri de participare deţinute în societăţile asociate din afara grupului;
264 - Alte titluri imobilizate;
267 - Creanţe imobilizate;
2671 - Sume datorate de filiale;
2672 - Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale;
2673 - Împrumuturi acordate pe termen lung;
2674 - Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung;
2675 – Creanţe legate de interesele de participare;
2676 – Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare;
2677 - Acţiuni proprii - active imobilizate;
2678 - Alte creanţe imobilizate;
2679 - Dobânzi aferente creanţelor imobilizate;
269 - Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare;
2691 - Vărsăminte de efectuat referitoare la titlul de participare deţinute la societăţi în cadrul grupului;
2692 - Vărsăminte de efectuat referitoare la interesele de participare;
2698 - Alte vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare.

După cum se poate observa, conturile de imobilizări financiare cuprind titlurile de participare, titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu, alte titluri de valoare în capitalul altor unităţi patrimoniale, care asigură unităţii patrimoniale deţinătoare exercitarea unui control sau a unei influenţe notabile, respectiv realizarea unui profit.

La intrarea în patrimoniu, titlurile de participare şi alte titluri imobilizate se evaluează la ***costul de achiziţie***, prin care se înţelege ***preţul de cumpărare*** sau valoarea determinată prin contractul de achiziţie a acestora.

Evaluarea titlurilor imobilizate are în vedere următoarele aspecte:

- ***Valoarea contabilă de intrare*** reflectă preţul de cumpărare sau valoarea determinată prin contractul de achiziţie.

Cheltuielile accesorii privind achiziţionarea titlurilor de participare şi a altor titluri imobilizate se înregistrează direct în ***cheltuielile de exploatare*** ale exerciţiului financiar.

- ***Valoarea de inventar*** reprezintă valoarea actuală sau de utilitate a fiecărei categorii de titluri imobilizate.

Evaluarea titlurilor imobilizate cu ocazia inventarierii se realizează la ***valoarea de utilitate*** pe care o prezintă pentru unitatea patrimonială.

Specialiştii consideră ***că valoarea de inventar pentru titlurile imobilizate*** poate reprezenta:

- ***valoarea anuală*** - adică valoarea la care s-ar putea dobândi titlurile, în condiţiile de maximă prudenţă ;
- ***cursul mediu al ultimei luni***, pentru titlurile cotate la bursă;
- ***valoarea probabilă de realizare***, pentru titlurile imobilizate necotate la bursă.

- ***valoarea bilanţieră*** este reflectată de valoarea netă contabilă, calculată ca o diferenţă între valoarea contabilă de intrare şi mărimea provizioanelor pentru depreciere .
- ***valoarea de ieşire din patrimoniu*** - poate fi determinată în funcţie de costul de achiziţie mediu ponderat, fie după metoda FIFO (primul intrat, primul ieşit).

II.6.2. Titlurile de participare

Reprezintă titluri de valoare sub formă de acţiuni sau părţi sociale, deţinute de o unitate patrimonială, reprezentând contravaloarea participării acesteia la capitalul social al altei unităţi patrimoniale.

Titlurile de participare oferă investitorului cel puţin două avantaje:

- posibilitatea de a executa un control sau o influenţă notabilă asupra gestiunii unităţii patrimoniale emitente de titluri (acţiuni sau părţi sociale);
- posibilitatea realizării unui venit financiar sub formă de dividende, încasate din profitul unităţii patrimoniale emitente;

Desigur, avantajele investitorului se extind, în funcţie de mărimea participării, şi asupra managementului firmei emitente.

Evidenţa contabilă a titlurilor de participare se realizează cu ajutorul contului contul ***261 - Titluri de participare***, cont sintetic de gradul I.

Contul 261 - Titluri de participare:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de imobilizări financiare (active imobilizate);

• ***Funcţia contabilă:***

- cont de activ;

• ***Se debitează:***

- cu titlurile de participare aduse ca aport la capitalul social de către acţionari sau asociaţi (456);
- cu titlurile de participare aduse ca aport de către întreprinzătorul individual (108);
- cu titlurile de participare cumpărate de la terţi, ce vor fi achitate ulterior (269);
- cu titlurile de participare achiziţionate şi plătite prin contul curent (5121, 5124);
- cu titlurile de participare achiziţionate şi plătite în numerar (5311, 5314);
- cu mijloacele fixe date ca aport în natură la capitalul social al altei unităţi, respectiv cu valoarea neamortizată a acestora (212);
- cu diferenţa în plus la mijloacele fixe date ca aport în natură la unităţi patrimoniale, între valoarea de aport şi valoarea neamortizată (7721);

• ***Se creditează:***

- cu valoarea cheltuielilor privind titlurile de participare cedate (6721);
- cu valoarea titlurilor de participare retrase de acţionari sau asociaţi (456);
- cu valoarea titlurilor de participare retrase de întreprinzătorul individual (108).

• ***Soldul contului :***

- sold final debitor, reprezentând valoarea titlurilor de participare existente.

Contul ***261 - Titluri de participare*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe titluri de participare, respectiv, pe emitenţii de titluri.

Exemple:

Ex. 1 - Reflectarea în contabilitate a aportului de titluri de participare, în valoare de 3.000.000 lei, la capitalul individual.

Formula contabilă:

3.000.000	261 - Titluri de participare	=	108 - Contul întreprinzătorului individual	3.000.000

Ex. 2 - Reflectarea în contabilitate a aportului la capitalul social al unei firme, de către asociaţi sau acţionari, a unor titluri de participare evaluate la 3.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a subscrierii titlurilor de participare la capitalul social.

Formula contabilă:

3.000.000	456 - Deconturi cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capital subscris nevărsat	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a aportului efectiv de titluri la capitalul social.

Formula contabilă:

3.000.000	261 - Titluri de participare	=	456 - Deconturi cu asociaţii privind capitalul	3.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a constituirii capitalului social subscris vărsat.

Formula contabilă:

3.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	3.000.000

Ex. 3 - Reflectarea în contabilitate a achiziţiei de titluri de participare, în valoare de 3.000.000 lei, cu plata prin contul bancar.

Formula contabilă:

3.000.000	261 - Titluri de participare	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124)	3.000.000

Ex. 4 - Reflectarea în contabilitate a achiziţiei de titluri de participare, cu plata imediată în bani numerar (3.000.000 lei).

Formula contabilă:

3.000.000	261 - Titluri de participare	=	5311 - Casa în lei (5314)	3.000.000

Ex. 5 - Reflectarea în contabilitate a titlurilor de participare achiziţionate cu plata ulterioară, în valoare de 3.000.000 lei.

Înregistrarea în contabilitate a acestei operaţii presupune două etape:

a) Reflectarea în contabilitate a vărsămintelor de efectuat pentru titlurile de participare achiziţionate cu plata ulterioară:

Formula contabilă:

3.000.000	261 - Titluri de participare	=	269 - Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a achitării ulterioare a titlurilor de participare.

Formula contabilă:

3.000.000	269 - Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	3.000.000

Ex. 6 - Reflectarea în contabilitate a aportului în natură de mijloace fixe la capitalul social al altei unităţi patrimoniale, în următoarele condiţii:

- valoarea de înregistrare în contabilitate a mijlocului fix = 15.000.000 lei
- valoarea amortizată a mijlocului fix = 8.000.000 lei
- valoarea neamortizată a mijlocului fix = 7.000.000 lei
- valoarea de aport a mijlocului fix = 10.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mijloacelor fixe şi transformarea lor în imobilizări financiare.

- valoarea contabilă de intrare = 15.000.000 lei
- valoarea amortizată = 8.000.000 lei

valoarea neamortizată = 7.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	212 - Mijloace fixe	15.000.000
8.000.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale			
7.000.000	261 - Titluri de participare			

b) Reflectarea în contabilitate a diferenţei în plus, la mijlocul fix dat ca aport în natură la capitalul social al altei unităţi patrimoniale, între valoarea de aport şi valoarea neamortizată.

- valoarea de aport = 10.000.000 lei
- valoarea rămasă neamortizată = 7.000.000 lei

Diferenţa în plus = 10.000.000 - 7.000.000 = 3.000.000 lei

Formula contabilă:

3.000.000	261 - Titluri de participare	=	7721 - Venituri din cedarea activelor	3.000.000

Ex. 7 - Reluăm exemplul nr.6, în condiţiile în care valoarea neamortizată a mijlocului fix este mai mare decât valoarea de aport, respectiv:

- valoarea contabilă de intrare = 15.000.000 lei
- valoarea amortizată = 8.000.000 lei
- valoarea neamortizată = 7.000.000 lei
- valoarea de aport la capitalul social = 6.000.000 lei

În aceste condiţii, scăderea din gestiune a mijlocului fix şi transformarea acestuia în imobilizări financiare se înregistrează astfel:

Formula contabilă:

	%	=	212 - Mijloace fixe	15.000.000
8.000.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale			
6.000.000	261 - Titluri de participare			
1.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate			

Ex. 8 - Un agent economic achiziţionează titluri de participare, în valoare de 5.000.000 lei.

După o perioadă, vinde aceste titluri unui alt agent economic, la preţul negociat de 6.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării titlurilor.

Formula contabilă:

5.000.000	261 - Titluri de participare	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării titlurilor de participare.

Formula contabilă:

6.000.000	461 - Debitori diverşi	=	7721 - Venituri din cedarea activelor	6.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii titlurilor de participare.

Formula contabilă:

6.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	461 - Debitori diverşi	6.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a titlurilor de participare vândute.

Formula contabilă:

5.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate	=	261 - Titluri de participare	5.000.000

II. 6.3. Titluri imobilizate ale activității de portofoliu

Titlurile imobilizate ale activității de portofoliu - reprezintă acele titluri de valoare, altele decât titlurile de participare, dobândite de un agent economic în vederea realizării unor operațiuni speculative, pentru obținerea de venituri financiare, fără a putea interveni în gestiunea agentului economic emitent.

Titlurile imobilizate ale activității de portofoliu se dobândesc, de regulă, pe termen mediu şi lung, la intrarea în patrimoniu fiind evaluate la ***costul de achiziție***, prin care se înțelege ***prețul de cumpărare*** sau valoarea determinată prin contractul de achiziție al acestora.

Evidența contabilă a titlurilor imobilizate ale activității de portofoliu se realizează cu ajutorul contului ***262 - Titluri imobilizate ale activității de portofoliu***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri (tipuri) de titluri şi pe emitenții acestora.

Contul 262 - Titluri imobilizate ale activității de portofoliu:

- ***Conținut economic:***
  - cont de imobilizări financiare (active imobilizate);

- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu titlurile aduse de acţionari sau asociaţi ca aport la capitalul social (456);
  - cu titlurile aduse ca aport de întreprinzătorul individual (108);
  - cu titlurile achiziţionate de firmă, cu plata imediată (5121, 5124, 5311, 5314);
  - cu titlurile achiziţionate, a căror plată se face ulterior (269);
- ***Se creditează:***
  - cu titlurile retrase de către acţionari, asociaţi sau întreprinzătorul individual (456, 108);
  - cu valoarea contabilă a titlurilor cedate(6721);
- ***Soldul contului :***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea titlurilor imobilizate ale activităţii de portofoliu existente.

În principiu, înregistrarea în contabilitate a titlurilor imobilizate ale activităţii de portofoliu este identică cu cea a titlurilor de participare.

Exemple:

Ex. 1 - Reflectarea în contabilitate a achiziţionării unor titluri, în valoare de 3.000.000 lei, cu plata imediată.

Formula contabilă:

3.000.000	262 - Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	3.000.000

ATENŢIE!

- Achiziţionarea titlurilor imobilizate, indiferent că sunt titluri de participare sau titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu, considerăm că pot fi reflectate şi prin formula contabilă:

3.000.000	262 - Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu	=	404 - Furnizori de imobilizări	3.000.000

- De asemenea, comisioanele plătite în legătură cu achiziţionarea titlurilor (de ex. 1% din valoarea titlurilor) se înregistrează în baza formulei:

30.000	622 - Cheltuieli privind comisioanele şi avansurile	=	401 - Furnizori	30.000

Ex. 2 - Reflectarea în contabilitate a achiziţionării titlurilor imobilizate ale activităţii de portofoliu, în valoare de 3.000.000 lei, cu plata ulterioară.

a) Reflectarea achiziţiei cu plata ulterioară.

Formula contabilă:

3.000.000	262 - Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu	=	269 - Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii efective a titlurilor.

Formula contabilă:

3.000.000	269 - Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	3.000.000

Ex. 3 - Reflectarea în contabilitate a aportului la capitalul social al unor titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu, în valoare de 3.000.000 lei.

a) Reflectarea subscrierii la capitalul social.

Formula contabilă:

3.000.000	456 - Deconturi cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capital subscris nevărsat	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vărsării efective a titlurilor.

Formula contabilă:

3.000.000	262 - Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu	=	456 - Deconturi cu asociaţii privind capitalul	3.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a constituirii capitalului subscris vărsat.

Formula contabilă:

3.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	3.000.000

Ex. 4 - Reflectarea în contabilitate a cedării titlurilor imobilizate ale activității de portofoliu, la prețul negociat de 5.000.000 lei, cu mențiunea că ele au fost achiziționate la prețul de 3.000.000 lei.

- Valoarea contabilă de intrare = 3.000.000 lei
- Prețul de vânzare negociat = 5.000.000 lei

a) Reflectarea în contabilitate a cedării titlurilor.

Formula contabilă:

5.000.000	461 - Debitori diverşi	=	7721 - Venituri din cedarea activelor	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii titlurilor cedate.

Formula contabilă:

5.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a titlurilor cedate (vândute).

Formula contabilă:

3.000.000	6721 - Cheltuieli privind cedarea activelor	=	262 - Titluri imobilizate ale activității de portofoliu	3.000.000

II.6.4. Alte titluri imobilizate

Prin categoria economică de *„Alte titluri imobilizate“* se înțeleg acele titluri de valoare emise de bănci sau alte instituții financiar bancare, pentru plasamente băneşti pe termen mediu şi lung, cu scopul obținerii unor ***venituri financiare***.

Evidența contabilă a altor titluri imobilizate se realizează cu ajutorul contului ***263 - Alte titluri imobilizate***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de titluri şi pe emitenți.

Contul 263 - Alte titluri imobilizate:

- ***Conținut economic:***
  - cont de imobilizări financiare (active imobilizate);

- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu alte titluri imobilizate aduse ca aport la capitalul social (456);
  - cu alte titluri imobilizate, aduse ca aport de întreprinzătorul individual (108);
  - cu alte titluri imobilizate, achiziționate de firmă, cu plata imediată (5121, 5124, 5311, 5314);
  - cu alte titluri imobilizate achiziționate, cu plata ulterioară (269);
- ***Se creditează:***
  - cu alte titluri imobilizate retrase de acționari sau asociați (456);
  - cu alte titluri imobilizate retrase de întreprinzătorul individual (108);
  - cu valoarea contabilă a altor titluri imobilizate, cedate (vândute) terților (6721);
- ***Soldul contului :***
  - sold final creditor, reprezentând alte titluri imobilizate existente.

Înregistrările în contabilitate sunt identice cu ale celorlalte titluri imobilizate.

Exemple:

Ex. 1 - Reflectarea în contabilitate a achiziționării cu plata imediată a altor titluri imobilizate, în valoarea de 4.000.000 lei.

Formula contabilă:

4.000.000	263 - Alte titluri imobilizate	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	4.000.000

Ex. 2 - Reflectarea în contabilitate a achiziționării de alte titluri imobilizate, cu plata ulterioară (4.000.000).

Formula contabilă:

4.000.000	263 - Alte titluri imobilizate	=	269 - Vărsăminte de efectuat, pentru imobilizări financiare	4.000.000

- La efectuarea plății se face înregistrarea :

Formula contabilă:

4.000.000	269 - Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	4.000.000

Ex. 3 - Reflectarea în contabilitate a aportului la capitalul individual.

Formula contabilă:

4.000.000	263 - Alte titluri imobilizate	=	108 - Contul întreprinzătorului individual	4.000.000

- În cazul retragerii titlurilor de la capitalul individual, se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

4.000.000	108 - Contul întreprinzătorului individual	=	263 - Alte titluri imobilizate	4.000.000

Ex. 4 - Reflectarea în contabilitate a aportului de alte titluri, imobilizate la capitalul social (4.000.000 lei).

Formula contabilă:

4.000.000	263 - Alte titluri imobilizate	=	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	4.000.000

- În cazul retragerii altor titluri din capitalul social, se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

4.000.000	456 - Decontări cu asociații privind capitalul	=	263 - Alte titluri imobilizate	4.000.000

Ex. 5 - Reflectarea în contabilitate a cedării (vânzării) altor titluri imobilizate, la prețul negociat de 8.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a vânzării altor titluri imobilizate.

Formula contabilă:

8.000.000	461 - Debitori diverşi	=	7721 - Venituri din cedarea activelor	8.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a altor titluri imobilizate cedate, cu menţiunea că ele au fost înregistrate la intrarea în gestiune, la valoarea de 4.000.000 lei.

4.000.000	6721 - Cheltuieli privind activele cedate	=	263 - Alte titluri imobilizate	4.000.000

II.6.5. Creanţe imobilizate

Creanţele imobilizate reprezintă împrumuturi pe termen mediu şi lung, acordate de către o unitate patrimonială, la alte unităţi patrimoniale unde deţine titluri imobilizate.

Contabilitatea creanţelor imobilizate se ţine pe următoarele categorii:

- Creanţe legate de participaţii;
- Împrumuturi acordate pe termen lung;
- Alte creanţe imobilizate;
- Dobânzi aferente creanţelor imobilizate.

Evidenţa contabilă a creanţelor imobilizate se realizează cu ajutorul contului *267 - Creanţe imobilizate*, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

267 - Creanţe imobilizate
- 2671 - Creanţe legate de participaţii
- 2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung
- 2677 - Alte creanţe imobilizate
- 2678 - Dobânzi aferente creanţelor imobilizate

Contul 267 - Creanţe imobilizate

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active imobilizate (imobilizări financiare);
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea împrumutului acordat şi a veniturilor din dobânzile aferente creanţelor imobilizate, precum şi a garanţiilor depuse de furnizori (269, 512, 763, 531);
  - cu reluarea sumelor înregistrate ca diferenţe nefavorabile de curs valutar, la închiderea exerciţiului anterior (476);

- cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate, la închiderea exerciţiului financiar (477);

• ***Se creditează:***

- cu valoarea creanţelor imobilizate şi a dobânzilor aferente, încasate (512, 531);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate altor unităţi, la închiderea exerciţiului (476);
- cu reluarea sumelor înregistrate ca diferenţe favorabile de curs valutar, la închiderea exerciţiului anterior (477);
- cu valoarea pierderilor din creanţe imobilizate (663);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma lichidării creanţelor (665);

• ***Soldul contului:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea împrumuturilor acordate altor unităţi şi a altor creanţe imobilizate.

II.6.5.1. Creanţe legate de participaţii

Reprezintă acele creanţe ale unităţii patrimoniale, create cu ocazia acordării de împrumuturi, unităţilor patrimoniale la care deţin titluri de participare.

Evidenţa contabilă a creanţelor legate de participaţii se realizează cu ajutorul contului ***2671 - Creanţe legate de participaţii***, cont sintetic de gradul II, care se poate dezvolta pe conturi analitice, deschise pe unităţi generatoare de creanţe legate de participaţii.

Contul 2671 - Creanţe legate de participaţii

• ***Conţinut economic:***

- cont de active imobilizate;

• ***Funcţia contabilă:***

- cont de activ;

• ***Se debitează:***

- cu împrumuturile acordate unităţilor la care deţin titluri de participare (5121, 5124, 5311, 5314);
- cu diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate în urma creşterii cursului valutar,la împrumuturile exprimate în devize, la închiderea exerciţiului financiar (477);
- cu aceleaşi diferenţe favorabile de curs valutar, la începutul exerciţiului financiar următor, cu ***sumele înregistrate în roşu*** (477);

• ***Se creditează:***

- cu împrumuturile date unităţilor la care se deţin titluri de participare, restituite (5121, 5124, 5311, 5314);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate la închiderea exerciţiului financiar, aferente creanţelor exprimate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar (476);

- cu aceleaşi diferenţe nefavorabile de curs valutar, la începutul exercițiului financiar următor, cu ***sumele înregistrate în roşu*** (476);
- cu diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate cu ocazia lichidării (restituirii) împrumutului (665);

• ***Soldul contului:***

- sold final debitor, reprezentând creşterile provenite din participaţii neîncasate.

II.6.5.2. Împrumuturi acordate pe termen lung

Reprezintă sumele acordate pe termen lung şi mediu terţilor, în baza unor contracte, pentru care unitatea patrimonială percepe dobânzi, potrivit legii.

Evidența contabilă a împrumuturilor acordate pe termen lung se realizează cu ajutorul contului *2672 - **Împrumuturi acordate pe termen lung,*** cont sintetic de gradul II, care se poate dezvolta în conturi analitice, pe unități beneficiare de împrumuturi.

Contul 2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung:

• ***Conținut economic:***

- cont de active imobilizate (imobilizări financiare);

• ***Funcția contabilă:***

- cont de activ;

• ***Se debitează:***

- cu împrumuturile pe termen lung acordate în lei şi în devize (5121, 5124, 5311, 5314);
- cu diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma creşterii cursului valutar, al sumelor împrumutate exprimate în devize, la închiderea exercițiului financiar (477);
- cu aceleaşi diferenţe nefavorabile de curs valutar, la începutul exercițiului financiar următor, însă cu ***sumele înregistrate în roşu*** (477);

• ***Se creditează:***

- cu rambursarea împrumuturilor acordate pe termen lung, în lei şi în valută (5121, 5124, 5311, 5314);
- cu diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate la închiderea exercițiului financiar, aferente împrumuturilor exprimate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar (476);
- cu aceleaşi diferenţe nefavorabile de curs valutar, la începutul exercițiului financiar următor, cu ***sumele înregistrate în roşu*** (476);
- cu diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma lichidării împrumutului în devize (665);

• ***Soldul contului :***

- sold final debitor, reprezentând împrumuturile pe termen lung acordate şi nerambursate încă.

II.6.5.3. Alte creanțe imobilizate

În categoria altor creanțe imobilizate, se cuprind garanțiile şi cauțiunile depuse de unitatea patrimonială la terți pe o perioadă mai îndelungată (mai mare de un an).

Evidența contabilă a altor creanțe imobilizate se realizează cu ajutorul contului *2677 - **Alte creanțe imobilizate,*** cont sintetic de gradul II, care se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de alte creanțe imobilizate şi pe unitățile beneficiare.

Contul 2677 - Alte creanțe imobilizate:

- ***Conținut economic:***
  - cont de active imobilizate (imobilizări financiare);
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu garanțiile şi cauțiunile depuse la furnizorii de bunuri şi prestatorii de servicii (5121, 5124, 5311, 5314);
  - cu alte creanțe imobilizate, depuse cu decontare ulterioară (269);
- ***Se creditează:***
  - cu restituirea garanțiilor şi cauțiunilor de la furnizori şi prestatorii de servicii (5121, 5124, 5311, 5314);
  - cu valoarea pierderilor din alte creanțe imobilizate (663);
- ***Soldul contului :***
  - sold final debitor, reprezentând creanțele unității patrimoniale față de terți.

II.6.5.4. Dobânzi aferente creanțelor imobilizate

Dobânzile aferente creanțelor imobilizate reflectă dobânzile aferente creanțelor imobilizate, ce se vor încasa de unitatea patrimonială la care apar aceste creanțe, considerate venituri financiare.

Evidența contabilă a dobânzilor aferente creanțelor imobilizate, se realizează cu ajutorul contului ***2678 - Dobânzi aferente creanțelor imobilizate,*** cont sintetic de gradul II, care se poate dezvolta în conturi analitice, deschise pe agenți economici, persoane fizice sau juridice, de la care urmează a se încasa dobânzile.

Contul 2678 - Dobânzi aferente creanțelor imobilizate:

- ***Conținut economic:***
  - cont asimilat activelor imobilizate (imobilizări financiare);
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu dobânda aferentă creanțelor imobilizate ce urmează a fi încasată (763);

• ***Se crediteaza:***

- cu dobânda încasată aferentă creanțelor imobilizate (5121, 5124, 5311, 5314);

• ***Soldul contului:***

- sold final debitor, reprezentând dobânzile aferente creanțelor imobilizate ce urmează a fi încasate.

II.6.5.5. Vărsămintele pentru imobilizări financiare

Reprezintă o categorie economică, ce reflectă acele situații când achiziția imobilizărilor financiare nu se poate face cu plata imediată, folosindu-se în acest sens un cont de datorii specific, respectiv contul ***269 - Vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare***, cont sintetic de gradul II, care se poate dezvolta în conturi analitice, deschise pe beneficiarii datoriilor aferente imobilizărilor financiare achiziționate.

Contul 269 - Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare:

• ***Conținut economic:***

- cont rectificativ de active imobilizate (imobilizări financiare);

• ***Funcția contabilă:***

- cont de activ;

• ***Se crediteaza:***

- cu sumele datorate pentru achiziționarea titlurilor de participare (261);
- cu sumele datorate pentru achiziționarea de titluri imobilizate ale activității de portofoliu (262);
- cu sumele datorate pentru achiziționări de alte titluri imobilizate (263);
- cu datoriile aferente creanțelor imobilizate (267);

• ***Se debitează:***

- cu sumele plătite pentru imobilizările financiare achiziționate (5121, 5124, 5311, 5314);

• ***Soldul contului:***

- sold final creditor, reprezentând sumele datorate pentru imobilizările financiare achiziționate.

Exemple:

Ex. 1 - O unitate patrimonială acordă un împrumut altei unități patrimoniale la care deține titluri de participare, aflată în dificultate financiară, în sumă de 8.000.000 lei, cu termen de rambursare în 4 ani, cu o dobândă de 20% pe an.

Reflectarea în contabilitate a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a acordării împrumutului.

Formula contabilă:

8.000.000	2671 - Creanțe legate de participații	=	5121 - Conturi la bănci în lei	8.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a dobânzii calculate pentru primul an.

$$D = \frac{S \times d \times z}{360 \times 100}$$

în care:

D - dobânda anuală;
S - suma împrumutată;
z - numărul de zile.

Rezultă:

$$D = \frac{S \times d \times z}{360 \times 100} = \frac{8.000.000 \times 20 \times 360}{36.000} = 1.600.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă:

1.600.000	2678 - Dobânzi aferente creanțelor imobilizate	=	763 - Venituri din creanțe imobilizate	1.600.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării creanțelor legate de participații aferente primului an, inclusiv a dobânzii corespunzătoare.

- Rata împrumutului = $\frac{8.000.000 \text{ lei}}{4 \text{ ani}}$ = 2.000.000 lei/an
- Dobânda calculată pentru primul an = 1.600.000 lei

Total = 3.600.000 lei

Formula contabilă:

3.600.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	%	
			2671 - Creanțe legate de participații	2.000.000
			2678 - Dobânzi aferente creanțelor imobilizate	1.600.000

Ex. 2 - Reflectarea în contabilitate a acordării unui împrumut, în sumă de 6.000.000 lei, pe termen de 3 ani, unei alte societăți comerciale, cu o dobândă de 15% pe an.

Reflectarea în contabilitate a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a acordării împrumutului.

Formula contabilă:

6.000.000	2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	6.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a dobânzii din primul an, ce urmează a se încasa în exercițiul următor, reprezentând venituri financiare.

- Calculul dobânzii

$$D = \frac{S \times d}{100} = \frac{6.000.000 \times 15}{100} = 900.000 \text{ lei/an}$$

101

Formula contabilă:

900.000	2678 - Dobânzi aferente creanțelor imobilizate	=	763 - Venituri din creanțe imobilizate	900.000

ATENȚIE!

- În cazul în care dobânzile sunt calculate şi încasate în cursul aceluiaşi exercițiu financiar, nu se mai utilizează contul corespunzător de creanțe pentru dobânzi.

c) Reflectarea în contabilitate a încasării dobânzii.

Formula contabilă:

900.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	2678 - Dobânzi aferente creanţelor imobilizate	900.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării ratei creditului (împrumutului) din primul an.

- Rata anuală a creditului de încasat = 6.000.000 lei / 3 ani = 2.000.000 lei/an

Formula contabilă:

2.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung	2.000.000

Notă! - Formulele contabile se repetă în fiecare an, sau lunar, în funcţie de prevederile contractuale de acordare a împrumutului.

Ex. 3 - Reflectarea în contabilitate a garanţiilor depuse la diverşi furnizori sau prestatori de servicii, respectiv a cauţiunilor în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	2677 - Alte creanţe imobilizate	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	5.000.000

Ex. 4 - Reflectarea în contabilitate a restituirii garanţiilor depuse la furnizori sau prestatori de servicii, respectiv încasarea altor creanţe imobilizate.

Formula contabilă:

5.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	2677 - Alte creanţe imobilizate	5.000.000

Ex. 5 - Reflectarea în contabilitate a împrumuturilor acordate altor unităţi patrimoniale, la care se deţin titluri de participaţie, în sumă de 3.000.000 lei, care din diferite motive nu au mai putut fi încasate sau recuperate.

Situaţiile de această natură reprezintă pentru unitatea patrimonială care a acordat împrumutul pierderi din creanţe legate de participaţii.

Formula contabilă:

3.000.000	663 - Pierderi din creanţe legate de participaţii	=	2671 - Creanţe legate de participaţii	3.000.000

Ex. 6 - Reflectarea în contabilitate a împrumuturilor acordate pe termen lung, altor societăţi comerciale, în sumă de 4.000.000 lei, care nu au putut fi încasate sau recuperate.

Formula contabilă:

4.000.000	663 - Pierderi din creanţe legate de participaţii	=	2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung	4.000.000

Ex. 7 - Un agent economic acordă un împrumut pe termen lung, unui alt agent economic, în sumă de 5.000$.

- Cursul valutar la data acordării împrumutului este de 16.000 lei/$.

La lichidarea împrumutului, respectiv rambursarea acestuia pot exista două situaţii diferite, respectiv:

- cursul valutar, la data lichidării împrumutului, poate fi mai mare decât cursul valutar existent la data acordării împrumutului;
- cursul valutar, la data lichidării împrumutului, poate fi mai mic decât cursul valutar existent la data acordării împrumutului;

Pentru demonstraţie, vom lua în considerare ambele situaţii.

A - Situaţia când cursul valutar la data lichidării împrumutului este mai mare decât cursul valutar existent la data acordării împrumutului.

În situaţia în care cursul valutar la data lichidării este mai mare (creşte), agentul economic care a acordat împrumutul va obţine un venit financiar, respectiv, un venit din diferenţe de curs valutar.

Exemplu:

- Curs valutar la data acordării împrumutului = 16.000 lei/$ = 5.000 $ x 16.000 lei/$ = = 80.000.000 lei
- Curs valutar la data lichidării împrumutului = 17.000 lei/$ = 5.000 $ x 17.000 lei/$ = = 85.000.000 lei

---

Diferenţa de curs valutar favorabil = 85.000.000 - 80.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

85.000.000	5124 - Conturi la bănci în devize	=	%	
			2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung	80.000.000
			765 - Venituri din diferențe de curs valutar	5.000.000

B - Situația când cursul valutar la data lichidării împrumutului este mai mic decât cursul valutar existent la data acordării împrumutului.

În această situație, agentul economic care a acordat împrumutul va înregistra o cheltuială financiară (pierdere), reprezentând diferența dintre cursul valutar existent la data acordării împrumutului şi cursul valutar existent la data lichidării lui.

Exemplu:

- Curs valutar la data acordării împrumutului = 16.000 lei/$ = 5.000 $ x 16.000 lei/$ = = 80.000.000 lei
- Curs valutar la data lichidării împrumutului = 15.000 lei/$ = 5.000 $ x 15.000 lei/$ = = 75.000.000 lei

Diferența de curs valutar nefavorabil = 80.000.000 - 75.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung	80.000.000
75.000.000	5124 - Conturi la bănci în devize			
5.000.000	665 - Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

Ex. 8 - Un agent economic acordă un împrumut de 5.000 $ unei alte unități patrimoniale, la care deține titluri de participație.

Conform legislației contabile româneşti, datoriile sau creanțele în devize ale agenților economici, se recalculează la sfârşitul fiecărui exercițiu financiar, la nivelul cursului valutar existent la data respectivă, rezultatul putând fi unul favorabil firmei (diferențe de conversie-pasiv), sau dimpotrivă, unul nefavorabil (diferențe de conversie-activ), în funcție de cursul valutar existent în ultima zi a exercițiului financiar.

Pentru demonstrație, vom expune ambele situații, sub formă de exemple.

A. Situația când la sfârşitul exercițiului financiar cursul valutar creşte în raport cu data acordării împrumutului.

Exemplu:

- Curs valutar la data acordării împrumutului = 16.000 lei/$ = 5.000 $ x 16.000 lei/$ = = 80.000.000 lei
- Curs valutar la sfârşitul exercițiului financiar (31 decembrie) 17.000 lei/$ = = 5.000 $ x 17.000 lei / $ = 85.000.000 lei

---

Diferențe favorabile de curs valutar = 85.000.000 - 80.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	2671 - Creanțe legate de participații	=	477 - Diferențe de conversie - pasiv	5.000.000

B. Situația când la sfârşitul exercițiului financiar cursul valutar scade, față de cel înregistrat la data acordării împrumutului.

Exemplu:

- Curs valutar la data acordării împrumutului = 16.000 lei/$ = 5.000 $ x 16.000 lei/$ = =80.000.000 lei
- Curs valutar la sfârşitul exercițiului financiar (31 decembrie) = 15.000 lei/$ = = 5.000 $ x 15.000 lei/$ = 75.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	476 - Diferențe de conversie - activ	=	2671 - Creanțe legate de participații	5.000.000

ATENȚIE!

Reamintim cursanților că ***stabilirea diferențelor de conversie,*** fie că sunt diferențe de conversie - pasiv sau diferențe de conversie - activ, se stabilesc la sfârşitul exercițiului financiar, după ce se iau în considerare toate operațiile în devize făcute de agentul economic, în care el poate să apară, atât în poziția de debitor, cât şi de creditor, adică în unele operații agentul economic poate înregistra diferențe favorabile, iar în altele, diferențe nefavorabile.

În concluzie, în contul 477 - Diferențe de conversie – pasiv se înregistrează diferențele favorabile, rămase pe total firmă, după compensarea cu situațiile nefavorabile, iar în contul 476 - Diferențele de conversie – activ se înregistrează diferențele nefavorabile pe total firmă, după compensările cu diferențele favorabile.

De asemenea, reamintim cursanților că imediat ce începe noul exercițiu financiar, adică la data de 1 ianuarie a exercițiului următor, diferențele de conversie ***se anulează*** , prin scrierea aceloraşi formule contabile, cu sumele trecute ***în roşu*** , ***sau în negru***, prin inversarea poziției conturilor în formula contabilă.

II.7. Amortizări privind imobilizările

Amortizările imobilizărilor reprezintă pierderi cu caracter ireversibil din valoarea imobilizărilor, ca urmare a participării acestora la circuitul economic, a influenței factorilor naturali (uzura fizică) sau a progresului tehnic (uzura morală).

Sunt supuse procesului de amortizare toate activele imobilizate, cu excepția ***terenurilor*** şi a ***imobilizărilor financiare***.

Amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra ***valorii contabile de intrare*** a imobilizărilor şi se include în cheltuielile de exploatare ale agentului economic.

Din punct de vedere economic, ***amortizarea*** este o cheltuială a exercițiului economico - financiar, ce corespunde consumației unei părți din valoarea imobilizărilor.

Amortizarea activelor imobilizate se calculează pe baza unui tablou previzional, numit ***plan de amortizare,*** de la data punerii acestora în funcțiune şi până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor şi condițiilor de utilizare a acestora.

Amortizarea imobilizărilor concesionate, închiriate sau în locație de gestiune, se calculează şi se înregistrează în contabilitate de către unitatea patrimonială care le are în proprietate.

Amortizarea investițiilor efectuate la imobilizările închiriate, sau în locație de gestiune este în sarcina celui care a efectuat investiția şi se înregistrează în contabilitatea acestuia.

Amortizarea reprezintă deci un element rectificativ, cu ajutorul căruia corectăm valoarea contabilă de intrare a unei imobilizări, adică determinăm ***valoarea reală*** sau ***valoarea netă contabilă*** a activului respectiv:

$$VNC = V_i - A$$

în care:

VNC - valoarea netă contabilă;
V_i - valoarea contabilă de intrare;
A - amortizarea calculată până la data respectivă.

Înainte de a trece la explicarea în detaliu a procesului de amortizare a imobilizărilor, inclusiv reflectarea acestuia în contabilitate, trebuie luate în considerare o serie de abordări ale problematicii amortizării.

Specialiştii consideră că ***amortizarea*** poate fi tipizată astfel:

- amortizarea tehnică (industrială);
- amortizarea contabilă;
- amortizarea fiscală.

Fiecare dintre aceste abordări îmbracă aspecte specifice, respectiv:

- ***Amortizarea tehnică (industrială)*** reflectă recuperarea cheltuielilor de producție pentru realizarea imobilizărilor, pe durata normală de funcționare a acestora.

- ***Amortizarea contabilă*** reprezintă echivalentul valoric al deprecierii unei imobilizări, indiferent de modul ei de realizare, ca urmare a participării acesteia la circuitul economic al firmei, sub influența factorilor fizici (uzură fizică) sau de uzură morală.
- ***Amortizarea fiscală*** reprezintă echivalentul valoric al deprecierii fizice şi morale a imobilizărilor recunoscute de legiuitor (organele fiscale), ca cheltuială de exploatare şi care se scade din veniturile luate în calcul la stabilirea impozitului pe profit.

În vederea determinării amortizării capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, se au în vedere următorii indicatori:

- ***Valoarea contabilă de intrare*** a mijloacelor fixe în gestiunea unității patrimoniale;
- ***Durata de amortizare normată (normală)*** a imobilizărilor, conform tabelului anexă la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994, modificate prin HG. nr. 964/1998.
- Regimul de amortizare utilizat.

Unitățile patrimoniale care desfăşoară activități cu caracter economic, în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, cu prevederile Legii nr. 15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, OG. nr. 54/1997, pentru modificarea şi completarea Legii nr. 54/1994 şi HG. nr. 909/1997, pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a legii privind amortizarea capitalului imobilizat, cu modificările stabilite prin HG. nr. 964/23.12.1998, pot utiliza unul din următoarele ***regimuri de amortizare***:

- amortizare liniară;
- amortizarea degresivă;
- amortizarea accelerată;
- metode speciale de amortizare (nu sunt cuprinse în legislația românească).

II .7.1. - Amortizarea liniară sau constantă

Constă în repartizarea uniformă a valorii contabile de intrare a mijloacelor fixe, pe toată durata de funcționare stabilită a acestora.

Pentru determinarea amortizării liniare este necesar să cunoaştem o serie de categorii economice, respectiv:

- amortizarea anuală (anuitatea amortizării);
- rata medie anuală a amortizării sau cota medie anuală de amortizare;
- prorata temporis a amortizării;
- valoarea medie anuală a mijloacelor fixe intrate;
- valoarea medie anuală a mijloacelor fixe ieşite;
- valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) etc.

1. ***Amortizarea anuală (anuitatea amortizării)*** se poate determina utilizând două relaţii de calcul, respectiv:

$$A_a = \frac{V_i}{T} \quad \text{sau} \quad A_a = V_i \times R_{a\,(\%)}$$

în care:

A_a - amortizarea anuală (anuitatea sau cota de amortizare anuală);
V_i - valoarea contabilă de intrare în gestiune a mijloacelor fix
T - timpul sau durata normată (normală) de funcţionare (utilizare) a mijlocului fix, preluate din catalogul de amortizare a mijloacelor fixe, exprimat în ani;
$R_{a\,(\%)}$ - rata medie anuală de amortizare, exprimată în procente.

2. ***Rata anuală de amortizare*** se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$R_{a\%} = \frac{A_a}{V_i} \times 100 = \frac{\frac{V_i}{T}}{V_i} \times 100 = \left(\frac{V_i}{T} \times \frac{1}{V_i} \right) \times 100 = \frac{100}{T}.$$

Rezultă:

$$R_{a\,(\%)} = \left(\frac{100}{T} \right) \times 100$$

în care:

$R_{a\,(\%)}$ - rata medie anuală de amortizare, exprimată în procente;
T - timpul sau durata normată de funcţionare a imobilizării.

Acelaşi rezultat se obţine dacă se calculează ***cota medie anuală de amortizare***.

- ***Cota medie anuală de amortizare (cota de amortizare)*** se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$C_a = \frac{A_a}{V_i} \times 100$$

în care:

C_a - cota medie anuală de amortizare;
A_a - amortizarea anuală;
V_i - valoarea contabilă de intrare a imobilizării.

EXEMPLU:

- Valoarea contabilă de intrare a imobilizării = 5.000.000 lei
- Durata normată de funcționare (conform catalogului) = 5 ani

Se cere determinarea amortizării anuale a mijlocului fix.

Rezolvare:

$$A_a = \frac{V_i}{T} = \frac{5.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

Anuitatea (amortizarea anuală) se poate determina şi în baza celei de-a doua relații de calcul, respectiv:

$$A_a = V_i \times R_{a(\%)}$$

în care:

$$R_{a(\%)} = \left(\frac{100}{5} \right) \times 100 = 20\,\%$$

Rezultă:

$$A_a = V_i \times R_{a(\%)} = 5.000.000 \times 20\,\% = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei}$$

- Aşa cum s-a făcut precizarea, în locul ratei anuale de amortizare poate fi calculată ***cota medie anuală de amortizare***, care în fond exprimă acelaşi lucru .

$$C_a = \frac{A_a}{V_i} \times 100 = \frac{1.000.000 \text{ lei}}{5.000.000 \text{ lei}} \times 100 = 20\,\%$$

3. ***Prorata temporis a amortizării*** reprezintă o categorie sau un procedeu de calcul al amortizării, folosit atunci când în cursul anului financiar se produc intrări şi ieşiri de active imobilizate, fapt ce determină ca rata anuală a amortizării să fie calculată în funcţie de durata efectivă de folosire a mijloacelor fixe, care este mai mică de 360 zile sau 12 luni.

Relaţia de calcul a proratei temporis a amortizării este următoarea:

$$PTA = \frac{100}{T} \times \frac{Z}{360}$$

în care:

PTA - prorata temporis a amortizării;
T - timpul sau durata normată (normală) de utilizare a mijlocului fix (imobilizării);
Z - numărul de zile de utilizare (folosire) a mijlocului fix în cursul anului;
(360) - numărul mediu de zile ale anului.

- În situaţiile în care în locul ***zilelor calendaristice*** se iau în considerare ***lunile calendaristice***, relaţia de calcul este următoarea:

$$PTA = \frac{100}{T} \times \frac{L}{12}$$

în care:

PTA - prorata temporis a amortizării;
T - timpul sau durata normată (normală) de utilizare a mijlocului fix (imobilizării);
L - numărul de luni de funcţionare a mijlocului fix;
(12) - numărul de luni ale anului.

Pentru demonstraţia modului de calcul al proratei temporis a amortizării, reluăm exemplul precedent, în următoarele condiţii:

- Valoarea contabilă de intrare a mijlocului fix = 5.000.000 lei
- Durata normată de funcţionare = 5 ani
- Durata de funcţionare în cursul anului = 180 zile (6 luni)
- Determinarea amortizării anuale în baza proratei temporis a amortizării:

$$A_a = V_i \times PTA$$

în care:

A_a - amortizarea anuală (anuitatea);
V_i - valoarea contabilă de intrare;
PTA - prorata temporis a amortizării.

- ***Varianta de calcul a anuității (amortizarea anuală) cu PTA exprimat în zile:***

$$A_a = V_i \times \frac{100}{T} \times \frac{Z}{360} = 5.000.000 \times \left[\left(\frac{100}{5}\right) \times 100 \times\right] \frac{180}{360} =$$

$$= \frac{5.000.000 \times 20}{100} \times \frac{180}{360} = 1.000.000 \times 0,5 = 500.000 \text{ lei}$$

Calculul ultimei anuități:

$$A_a = 1.000.000 - 500.000 = 500.000 \text{ lei}$$

- ***Varianta de calcul a amortizării anuale (anuității), cu PTA exprimată în luni calendaristice:***

$$A_a = V_i \times \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times \frac{L}{12} = 5.000.000 \times \left[\left(\frac{100}{5}\right) \times 100\right] \times$$

$$\times \frac{6}{12} = \frac{5.000.000 \times 20}{100} \times \frac{6}{12} = 1.000.000 \times 0,5 = 500.000 \text{ lei}$$

- Calculul ultimei anuități:

$$A_a = 1.000.000 - 500.000 = 500.000 \text{ lei}$$

În situațiile în care prorata temporis a amortizării se calculează în luni, procedura de calcul ia în considerare luna următoare celei în care s-a produs intrarea sau ieşirea mijlocului fix.

În acest sens trebuie determinați doi indicatori importanți, respectiv:

- valoarea medie anuală a mijloacelor fixe intrate;
- valoarea medie anuală a mijloacelor fixe ieşite.

4. ***Valoarea medie anuală a mijloacelor fixe intrate*** se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$V_{m.f.i.} = \frac{V_i \times L}{12}$$

în care:

$V_{m.f.i.}$ - valoarea medie anuală a mijloacelor fixe intrate;
V_i - valoarea contabilă de intrare a mijloacelor fixe intrate în cursul anului;
L - numărul de luni întregi, din luna următoare celei de intrare a mijloacelor fixe, până la sfârşitul anului;
(12) - numărul de luni ale anului.

5. ***Valoarea medie anuală a mijloacelor fixe ieşite*** se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$V_{m.f.e.} = \frac{V_e \times L}{12}$$

în care:

$V_{m.f.e.}$ - valoarea medie anuală a mijloacelor fixe ieşite;
V_e - valoarea contabilă de ieşire a mijloacelor fixe ieşite în cursul anului;
L - numărul de luni întregi, din luna următoare celei de ieşire a mijloacelor fixe, până la sfârşitul anului;
(12) - cele 12 luni ale anului.

6. ***Valoarea netă contabilă (valoarea rămasă)*** se determină ca o diferență dintre valoarea contabilă de intrare în gestiune a imobilizării (mijlocului fix) şi amortizarea cumulată până la data respectivă:

$$VNC = V_i - A_c$$

în care:

VNC - valoarea netă contabilă (valoarea rămasă);
V_i - valoarea contabilă de intrare în gestiune a mijlocului fix (imobilizări);
A_c - amortizarea cumulată până la data respectivă.

ATENŢIE!

- Folosirea parantezei la determinarea ratei medii anuale de amortizare are rolul de a indica ordinea efectuării operaţiilor şi exprimarea în procente a acesteia, în caz contrar existând pericolul deturnării rezultatului.

Astfel:

$$R_a = \frac{\frac{V_i}{T}}{V_i} \times 100 = \left(\frac{V_i}{T} \times \frac{1}{V_i} \right) \times 100 = \frac{100}{T}$$

în care:

R_a - rata medie anuală a amortizării;

V_i - valoarea de intrare în contabilitate a imobilizării;

T - timpul sau durata normală de utilizare.

Dacă $\left(\frac{100}{T} \right)$ nu s-ar încadra în paranteză , există pericolul deturnării rezultatului atunci când transformăm în procente, respectiv: $R_a = \frac{100}{T} \times 100 = \frac{10.000}{T}$, care categoric este un mod de calcul greşit.

Aşa cum s-a făcut precizarea, amortizarea mijloacelor fixe se calculează pe baza unui ***plan de amortizare*** , de la data punerii acestora în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor şi condiţiilor de utilizare a acestora.

Planul de amortizare mai este cunoscut şi sub denumirea de ***tabloul amortizării***, care se efectuează pentru fiecare mijloc fix (imobilizare) în parte.

EXEMPLE :

Exemplul 1 - Un agent economic achiziţionează un mijloc fix, la valoarea de achiziţie de 5.000.000 lei, cu durata normată (normală) de funcţionare de 5 ani (ani întregi).

- **Calculul amortizării anuale:**

$$A_a = \frac{V_i}{T} = \frac{5.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

sau:

$$A_a = V_i \times R_a = V_i \times \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] =$$

$$= 5.000.000 \times \left[\left(\frac{100}{5}\right) \times 100\right] = 5.000.000 \times 20\ \% = \frac{5.000.000 \times 20}{100} =$$

$$= 1.000.000 \text{ lei}$$

- **Calculul ratei amortizării anuale medii:**

$$R_a = \left(\frac{100}{T}\right) \times 100 = \left(\frac{100}{5}\right) \times 100 = 20\%$$

sau:

- **Calculul cotei medii anuale de amortizare:**

$$C_a = \frac{A_a}{V_i} \times 100 = \frac{1.000.000}{5.000.000} \times 100 = 20\ \%$$

- Întocmirea planului de amortizare în conformitate cu durata normată de funcționare (5 ani)

Exercițiile financiare (Anii de utilizare)	Valoarea contabilă de intrare (V_i) - lei -	Amortizarea anuală (A_a)		Amortizarea cumulată (A_c) - lei -	Valoarea netă contabilă sau valoarea contabilă rămasă (VNC) - lei -
		Rata medie anuală de amortizare (R_a)%	Suma - lei -		
Anul 1	5.000.000	20,0	1.000.000	1.000.000	4.000.000
Anul 2	5.000.000	20,0	1.000.000	2.000.000	3.000.000
Anul 3	5.000.000	20,0	1.000.000	3.000.000	2.000.000
Anul 4	5.000.000	20,0	1.000.000	4.000.000	1.000.000
Anul 5	5.000.000	20,0	1.000.000	5.000.000	-

Mod de calcul:

Anul 1:

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) x\ 100 = \left(\frac{100}{5} \right) x\ 100 = 20\ \%$$

- Determinarea amortizării anuale (anuității):

$$A_a = V_i \times R_a = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

- Determinarea amortizării cumulate:

$$A_c = 1.000.000 + 0 = 1.000.000 \text{ lei}$$

- Determinarea valorii nete contabile:

$$VNC = V_i - A_c = 5.000.000 - 1.000.000 = 4.000.000 \text{ lei}$$

Anul 2:

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) x\ 100 = \frac{100}{5} x\ 100 = 20\ \%$$

- Determinarea amortizării anuale (anuității):

$$A_a = V_i \times R_a = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

- Determinarea amortizării cumulate:

$$A_c = A_1 + A_2 = 1.000.000 + 1.000.000 = 2.000.000 \text{ lei}$$

(A_1, A_2 ..... A_n - amortizările calculate în anul 1,2, ... n)

- Determinarea valorii nete contabile:

$$VNC = V_i - A_c = 5.000.000 - 2.000.000 = 3.000.000 \text{ lei}$$

Anul 3:

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) x\ 100 = \left(\frac{100}{5} \right) x\ 100 = 20\ \%$$

- Determinarea amortizării anuale (anuităţii):

$$A_a = V_i \times R_a = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

- Determinarea amortizării cumulate:

$$A_c = A_1 + A_2 + A_3 = 1.000.000 + 1.000.000 + 1.000.000 = 3.000.000 \text{ lei}$$

- Determinarea valorii nete contabile:

$$VNC = V_i - A_c = 5.000.000 - 3.000.000 = 2.000.000 \text{ lei}$$

Anul 4:

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) x\ 100 = \left(\frac{100}{5} \right) x\ 100 = 20\ \%$$

- Determinarea amortizării anuale (anuităţi):

$$A_a = V_i \times R_a = 5.000.000 \times 22\% \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

- Determinarea amortizării cumulate:

$$A_c = A_1 + A_2 + A_3 + A_4 = 1.000.000 + 1.000.000 + 1.000.000 + 1.000.000 = 4.000.000 \text{ lei}$$

- Determinarea valorii nete contabile:

$$VNC = V_i - A_c = 5.000.000 - 4.000.000 = 1.000.000 \text{ lei}$$

Anul 5:

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T}\right) \times 100 = \frac{100}{5} \times 100 = 20\,\%$$

- Determinarea amortizării anuale (anuității):

$$A_a = V_i \times R_a = 5.000.000 \times 20\% \quad \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

- Determinarea amortizării cumulate:

$A_c = A_1 + A_2 + A_3 + A_4 + A_5 = 1.000.000 + 1.000.000 + 1.000.000 + 1.000.000 + 1.000.000 =$
$= 5.000.000$ lei

- Determinarea valorii nete contabile:

$$VNC = V_i - A_c = 5.000.000 - 5.000.000 = 0 \text{ lei}$$

Exemplul 2 - Reluăm exemplul prezentat anterior, cu următoarele precizări:

- Valoarea contabilă de intrare a utilajului = 5.000.000 lei
- Timpul sau durata normată de funcționare a utilajului = 5 ani
- Data intrării în funcțiune a utilajului = 10 octombrie (anul 1)
- Perioada efectivă de funcționare a utilajului (10 octombrie - 31 decembrie) în primul an = 80 zile

Planul de amortizare (tabloul de amortizare) a mijlocului fix se prezintă astfel:

Exercițiile financiare (Anii de utilizare) $A_1 - A_5$	Valoarea contabilă de intrare (V_i) - lei -	Amortizarea anuală (A_a)		Amortizarea cumulată (A_c) - lei -	Valoarea netă contabilă (VNC) - lei -
		Rata anuală de amortizare (R_a) - % -	Suma (Prorata temporară) - lei -		
A_1	5.000.000	20,0	222.222	222.222	4.777.778
A_2	5.000.000	20,0	1.000.000	1.222.222	3.777.778
A_3	5.000.000	20,0	1.000.000	2.222.222	2.777.778
A_4	5.000.000	20,0	1.000.000	3.222.222	1.777.778
A_5	5.000.000	20,0	1.000.000	4.222.222	777.778
A_6	5.000.000	20,0	777.778	5.000.000	-

Modul de calcul pentru determinarea elementelor planului de amortizare:

Atunci când perioada efectivă de funcţionare a mijlocului fix este mai mică de un an, respectiv în anul de intrare şi în anul de ieşire, se utilizează ***prorata temporis*** a amortizării, relaţia de calcul a amortizării anuale (anuităţii) fiind următoarea:

$$A_a = V_i \times PTA = V_i \times \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times \frac{Z}{360}$$

Pentru simplificarea calculelor, specialiştii recomandă mai întâi, calculul amortizării anuale în formula obişnuită, iar pentru anul incomplet de funcţionare, înmulţirea rezultatului cu raportul dintre numărul de zile efective de funcţionare şi numărul mediu de zile dintr-un an, sau în cazul utilizării lunilor calendaristice, înmulţirii rezultatului cu raportul dintre numărul lunilor efective de funcţionare a mijlocului fix şi numărul de luni ale anului, respectiv:

$$A_a = V_i \times PTA = V_i \times \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times \frac{L}{12}$$

În cazul exemplului nostru, ***planul de amortizare se completează astfel***:

Anul 1 - perioada 10 octombrie - 31 decembrie (A_1)

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T}\right) \times 100 = \left(\frac{100}{5}\right) \times 100 = 20\,\%$$

- Determinarea amortizării anuale (anuității):

$$A_a = V_i \times R_a \times \frac{Z}{360} = 5.000.000 \times 20\% \times \frac{80}{360} =$$

$$= \frac{5.000.000 \times 20}{100} \times \frac{80}{360} = 1.000.000 \times 0,222 = 222.222 \text{ lei/an}$$

- Determinarea amortizării cumulate:

$$A_c = A_1 + 0 = 222.222 + 0 = 222.222 \text{ lei}$$

- Determinarea valorii nete contabile:

$$VNC = V_i - A_c = 5.000.000 - 222.222 = 4.777.778 \text{ lei}$$

Anul 2 (A_2)

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) \times 100 = \left(\frac{100}{5} \right) \times 100 = 20\%$$

- Determinarea amortizării anuale (cel de-al doilea an fiind an întreg):

$$A_a = V_i \times R_a = 5.000.000 \times 20\% \times = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

- Determinarea amortizării cumulate:

$$A_c = A_1 + A_2 = 222.222 + 1.000.000 = 1.222.222 \text{ lei}$$

- Determinarea valorii nete contabile:

$$VNC = V_i - A_c = 5.000.000 - 1.222.222 = 3.777.778 \text{ lei}$$

Anul 3 (A_3)

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) x\ 100 = \left(\frac{100}{5} \right) x\ 100 = 20\ \%$$

- Determinarea amortizării anuale sau anuităţii amortizării (an întreg) :

$$A_a = V_i \times R_a = 5.000.000\ x\ 20\%\ x = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

- Determinarea amortizării cumulate:

$$A_c = A_1 + A_2 + A_3 = 222.222 + 1.000.000 + 1.000.000 = 2.222.222 \text{ lei}$$

- Determinarea valorii nete contabile:

$$VNC = V_i - A_c = 5.000.000 - 2.222.222 = 2.777.778 \text{ lei}$$

Anul 4 (A_4):

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) x\ 100 = \left(\frac{100}{5} \right) x\ 100 = 20\%$$

- Determinarea amortizării anuale (an întreg):

$$A_a = V_i \times R_a = 5.000.000 \times 20\ \%\ x = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

- Determinarea amortizării cumulate:

$$A_c = A_1 + A_2 + A_3 + A_4 = 222.222 + 1.000.000 + 1.000.000 + 1.000.000 =$$

$$= 3.222.222 \text{ lei}$$

- Determinarea valorii nete contabile:

$$VNC = V_i - A_c = 5.000.000 - 3.222.222 = 1.777.778 \text{ lei}$$

Anul 5 (A_5):

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) x\ 100 = \left(\frac{100}{5} \right) x\ 100 = 20\ \%$$

- Determinarea amortizării anuale (an întreg):

$$A_a = V_i \times R_a = 5.000.000 \text{ x } 20\% \text{ x} = \frac{5.000.000 \text{ x } 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

- Determinarea amortizării cumulate:

$$A_c = A_1 + A_2 + A_3 + A_4 + A_5 = 222.222 + 1.000.000 + 1.000.000 +$$
$$+ 1.000.000 + 1.000.000 = 4.222.222 \text{ lei}$$

- Determinarea valorii nete contabile:

$$VNC = V_i - A_c = 5.000.000 - 4.222.222 = 777.778 \text{ lei}$$

Anul 6 - perioada 1 ianuarie - 10 octombrie (A_6):

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) x\ 100 = \left(\frac{100}{5} \right) x\ 100 = 20\ \%$$

- Determinarea numărului de zile în care a funcționat mijlocul fix în anul 6 (A_6):

$$Z = 360 - 80 = 280 \text{ zile}$$

- Determinarea amortizării anuale, luând în considerare prorata temporis a amortizării:

$$A_a = V_i \text{ x } PTA = V_i \text{ x } R_a \text{ x } \frac{Z}{360} = 5.000.000 \text{ x } 20\ \% \text{ x } \frac{280}{360} =$$

$$= \frac{5.000.000 \times 20}{100} \times \frac{280}{360} = 1.000.000 \times 0,777 = 777.778 \text{ lei/an}$$
$$101$$

- Determinarea amortizării cumulate:

$$A_c = A_1 + A_2 + A_3 + A_4 + A_5 + A_6 = 222.222 + 1.000.000 +$$
$$+ 1.000.000 + 1.000.000 + 1.000.000 + 777.778 = 5.000.000 \text{ lei}$$

- Determinarea valorii nete contabile (valorii rămase):

$$VNC = V_i - A_c = 5.000.000 - 5.000.000 = 0 \text{ lei}$$

Reflectarea în contabilitate a operațiilor din exemplul nr. 2 presupune parcurgerea următoarelor etape (valabile şi pentru exemplul nr. 1):

a) - Reflectarea în contabilitate a achiziționării mijlocului fix:

- preț de achiziție = 5.000.000 lei
- $TVAd = 22\% = \frac{5.000.000 \times 22}{100} = 1.100.000$ lei

Total factură furnizor = 6.100.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	404 - Furnizori de imobilizări	6.100.000
5.000.000	212 - Mijloace fixe				
1.100.000	4426 - TVAd				

b) - Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

6.100.000	404 - Furnizori de imobilizări		=	5121 - Conturi la bănci în lei	6.100.000

c) - Reflectarea în contabilitate a amortizării calculate pentru primul an:

Formula contabilă:

222.222	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	222.222

Notă! - Formula se repetă lunar sau anual, cu sumele corespunzătoare, până la amortizarea completă a mijlocului fix.

d) - Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mijlocului fix, după amortizarea completă:

Formula contabilă:

5.000.000	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 - Mijloace fixe	5.000.000

ATENȚIE!

- Reflectarea imobilizărilor în bilanțul contabil se face la valoarea netă contabilă (VNC), calculată prin scăderea din valoarea contabilă de intrare a amortizării cumulate până la data întocmirii bilanțului (semestrial şi anual).

II.7.2. Amortizarea degresivă

Amortizarea degresivă reprezintă acel regim de amortizare a mijloacelor fixe, care presupune multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu anumiți coeficienți prevăzuți de legislația în vigoare, prin care se accelerează procesul de recuperare a amortizării, în primii ani de la punerea în funcțiune a mijlocului fix, iar pe măsura trecerii anilor aferenți duratei normale de funcționare amortizarea anuală se diminuează.

Conform legislației actuale în vigoare, ***coeficienții degresivi*** sunt:

- 1,5 - pentru mijloacele fixe cu durata normată (normală) de funcționare cuprinsă între 2 – 5 ani;
- 2,0 - pentru mijloacele fixe cu durata normată de funcționare cuprinsă între 5 – 10 ani;
- 2,5 - pentru mijloacele fixe cu durata normată de funcționare mai mare de 10 ani.

Regimul de amortizare degresiv se bazează pe două considerente:

- mijloacele fixe au o capacitate de exploatare mai mare, în primii ani de utilizare;
- de regulă, deprecierea mijloacelor fixe (unele categorii) este mai mare în primii ani de funcționare, fapt ce antrenează şi cheltuieli mai mari cu întreținerea acestora.

Facem menţiunea că rata anuală de amortizare liniară, asupra căruia se aplică coeficienţii degresivi, funcţie de caz, se aplică la valoarea rămasă de amortizat.

Amortizarea degresivă se poate aplica în două variante, determinate în principiu de data intrării în funcţiune a mijlocului fix, respectiv:

- ***Amortizarea degresivă fără influenţa uzurii morale (AD_1)***, aplicată, în general, mijloacelor fixe intrate în funcţiune înainte de 31.12.1993;
- ***Amortizarea degresivă cu influenţa uzurii morale (AD_2)***, aplicată, de regulă, mijloacelor fixe intrate în funcţiune după data de 31.12.199.

II.7.2.1. Amortizarea degresivă fără influenţa uzurii morale (AD_1)

Se caracterizează prin următoarele:

- amortizarea degresivă pentru primul an de funcţionare a mijlocului fix se calculează prin aplicarea cotei de amortizare degresivă corespunzătoare, la valoarea de intrare a mijlocului fix;
- amortizarea degresivă pentru anii următori de utilizare se calculează prin aplicarea cotei de amortizare degresivă la valoarea rămasă (valoarea netă contabilă), până în anul de utilizare (folosinţă), în care amortizarea anuală rezultată este egală sau mai mică decât amortizarea anuală liniară, calculată pentru perioada de funcţionare rămasă.

Din anul în care amortizarea anuală este egală sau mai mică decât amortizarea liniară, şi până la expirarea duratei normale de funcţionare se aplică amortizarea anuală liniară, iar amortizarea medie anuală liniară se determină prin împărţirea valorii rămase de recuperat la numărul de ani care au mai rămas.

O explicaţie mai simplă pentru explicarea procedeului de aplicare a amortizării degresive în varianta AD_1 este următoarea :

- în primul an de utilizare a mijlocului fix, amortizarea se calculează ca şi în cazul amortizării liniare, singura deosebire fiind aceea că ***rata anuală de amortizare*** sau cota medie anuală de amortizare se multiplică cu coeficientul corespunzător duratei normate de utilizare;
- pentru următorii ani, amortizarea anuală se calculează înmulţind valoarea netă contabilă (VNC), adică valoarea rămasă a mijlocului fix, cu rata anuală de amortizare multiplicată cu coeficientul corespunzător;
- în momentul în care, când prin împărţirea valorii nete contabile (valorii rămase), la numărul de ani care au mai rămas, se obţine un rezultat mai mic decât anuitatea amortizării (amortizarea anuală) din modelul de amortizare liniară, se trece la amortizarea liniară pentru anii rămaşi de amortizat.

Pentru demonstraţie, vom relua exemplul precedent de la calculul amortizării liniare:

Exemplu:

- Agentul economic achiziţionează un mijloc fix, având valoarea de intrare în contabilitate de 5.000.000 lei;
- Timpul sau durata normată (normală) de utilizare este de 5 ani.

În vederea determinării amortizării degresive în varianta AD1, se parcurg următoarele etape:

a) - Se determină mai întâi amortizarea anuală (anuitatea amortizării) prin aplicarea ***regimului de amortizare liniară*** , în baza următoarei relaţii de calcul:

$$A_a = V_i \times R_a$$

în care:

A_a - amortizarea anuală;
V_i - valoarea de intrare în gestiune a mijlocului fix;
R_a - rata medie a amortizării anuale;

- Pentru aplicarea formulei de calcul trebuie determinată rata amortizării anuale:

$$R_a = \left(\frac{100}{T}\right) \times 100 = \left(\frac{100}{5}\right) \times 100 = 20\,\%$$

b) - Se determină rata amortizării anuale medii, prin aplicarea coeficientului de amortizare degresivă aferent mijloacelor fixe, cu o durată normată de utilizare cuprinsă între 2 şi 5 ani, respectiv coeficientul 1,5.

Rezultă:

$$R_{ad} = \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times 1{,}5 = \left[\left(\frac{100}{5}\right) \times 100\right] \times 1{,}5 =$$

$$= 20\,\% \times 1{,}5 = 30\,\%$$

c) - Considerând că avem de-a face cu ani întregi (fără fracţiuni de an, când este necesar să aplicăm prorata temporis a amortizării – vezi exemplul următor), amortizarea anuală degresivă în varianta AD_1 este redată în tabelul următor:

Exerciţiile financiare (Anii de utilizare) $A_1 - A_5$	Valoarea de amortizat - lei -	Amortizarea anuală (A_a)		Valoarea netă contabilă sau valoarea contabilă (VNC) sau valoarea rămasă - lei -
		Rata anuală degresivă (R_{ad}) - % -	Amortizarea anuală degresivă (A_d) - lei -	
A_1	5.000.000	30,0	1.500.000	3.500.000
A_2	3.500.000	30,0	1.050.000	2.450.000
A_3	2.450.000	-	816.666,67	1.633.333,33
A_4	1.633.333,33	-	816.666,67	816.666,67
A_5	816.666,67	-	816.666,67	-

LEGENDĂ - privind ***modul de calcul*** pentru determinarea amortizării degresive, în varianta AD_1:

ANUL 1 (A_1):

• Determinarea ratei medii anuale de amortizare, multiplicată cu coeficientul de amortizare degresiv (1,5):

(Rata anuală de amortizare degresivă - Rad)

$$R_{ad} = \left[\left(\frac{100}{T} \right) x\ 100 \right] x\ 1,5 = \left(\frac{100}{5} x 100 \right) x\ 1,5 = 20\ \%\ x\ 1,5 = 30\%$$

• Determinarea amortizării anuale degresive din primul an:

$$Ad_1 = V_i \times R_a \times 1,5 = 5.000.000 \times 30\% \times = \frac{5.000.000 \times 30}{100} = 1.500.000 \text{ lei}$$

• Determinarea valorii nete contabile (valoarea rămasă) după primul an:

$$VNC_1 = V_i - Ad_1$$

în care:

VNC_1 - valoarea netă contabilă (valoarea rămasă), după primul an;
V_i - valoarea de intrare în contabilitate a mijlocului fix;
Ad_1 - amortizarea degresivă din primul an.

Rezultă:

$$VNC = V_i - Ad_1 = 5.000.000 - 1.500.000 = 3.500.000 \text{ lei}$$

Anul 2 (Ad_2):

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare multiplicată cu coeficientul de amortizare degresivă (Rata anuală degresivă – Rad):

$$R_{ad} = \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times 1,5 = \left(\frac{100}{5} \times 100\right) \times 1,5 = 20\% \times 1,5 = 30\%$$

- Determinarea amortizării anuale degresive din al doilea an:

$$Ad_2 = V_i \times R_{ad} = 5.000.000 \times 30\% = \frac{5.000.000 \times 30}{100} = 1.500.000 \text{ lei}$$

- Determinarea valorii nete contabile (valorii rămase) după al doilea an:

$$\boxed{VNC_2 = VNC_1 - Ad_2}$$

în care:

VNC_2 - valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) după al doilea an de amortizare;

VNC_1 - valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) după primul an de amortizare, la care s-a aplicat rata anuală de amortizare degresivă;

Ad_2 - amortizarea degresivă din anul al doilea.

Rezultă:

$$VNC_2 = VNC_1 - Ad_2 = 3.500.000 - 1.050.000 = 2.450.000 \text{ lei}$$

Anul 3 (A_3):

- Având în vedere modul de aplicare a variantei de amortizare Ad_1, înainte de a continua procedeul de amortizare prezentat pentru primul şi al doilea an, verificăm dacă nu cumva, prin împărţirea ultimei valori nete contabile (valoare rămasă) la numărul de ani care au mai rămas de amortizat, obţinem o valoare egală sau mai mică decât amortizarea calculată în regim liniar.

Se procedează astfel deoarece, conform legislaţiei în vigoare, dacă se ajunge la un asemenea prag, în continuare amortizarea se realizează după regimul de amortizare liniar .

- Efectuarea verificării după metoda amortizării liniare :

$$A_a = \frac{V_i}{T} = \frac{5.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 1.000.000 \text{ lei/an}$$

Respectiv:

$$Ad_3 = \frac{VNC_2}{T_r}$$

în care:

Ad_3 - amortizarea anuală degresivă care urmează a fi calculată în anul al treilea;

VNC_2 - valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) a mijlocului fix, după anul al doilea de amortizare, care pentru anul al treilea devine baza la care se aplică rata anuală de amortizare degresivă (Rad);

T_r - timpul rămas sau durata normată (normală) de utilizare, rămasă până la amortizarea completă a mijlocului fix.

Rezultă:

$$Ad_3 = \frac{VNC_2}{T_r} = \frac{2.450.000 \text{ lei}}{3 \text{ ani}} = 816.666,67 \text{ lei}$$

Din acest calcul observăm că într-adevăr, prin raportarea valorii rămase (valoarea netă contabilă), la timpul rămas de amortizat, se obține o valoare mai mică (816.666,67 lei/an), decât în cazul aplicării procedeului de amortizare liniară (1.000.000 lei/an).

Adică:

$$816.666,67 < 1.000.000$$

În consecință, aşa cum menționează legea, în următorii 3 ani se aplică amortizarea liniară, rezultată prin raportarea valorii rămase (valoarea netă contabilă) la timpul rămas, adică, anii 3, 4 şi 5 se vor amortiza cu 816.666,67 lei.

În consecință, pentru anul 3 (A_3) vom avea următoarea situație:

- Amortizarea anuală = 816.666,67 lei
- Valoarea netă contabilă (valoarea rămasă):

$VNC_3 = VNC_2 - Ad_3 = 2.450.000 - 816.666,67 = 1.633.333,33$

Anul 4 (A_4):

- Amortizarea anuală = 816.666,67 lei
- Valoarea netă contabilă (valoarea rămasă):

$VNC_4 = VNC_3 - Ad_4 = 1.633.333,33 - 816.666,67 = 816.666,67$ lei

Anul 5 (A_5):

- Amortizarea anuală = 816.666,67 lei
- Valoarea netă contabilă (valoarea rămasă):

$VNC_5 = VNC_4 - Ad_5 = 816.666,67 - 816.666,67 = 0$ lei

ATENȚIE!

- În situația în care existau fracțiuni de an, adică mijlocul fix a intrat în gestiunea firmei la o anumită dată din cursul exercițiului financiar (anului calendaristic), în determinarea ***ratei anuale de amortizare*** se lua în considerare ***prorata temporis a amortizării***, la care se aplică coeficienții degresivi corespunzători, respectiv (varianta AD_1):

• Calculul ratei anuale de amortizare degresivă, cu prorata temporis a amortizării exprimată în zile:

$$R_{ad} = \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times \frac{Z}{360} \times (1{,}5;\ 2{,}0;\ 2{,}5)$$

• Calculul amortizării degresive în care rata anuală de amortizare degresivă ia în considerare prorâta temporis a amortizării calculată în zile.

$$A_d = V_i \times R_{ad}$$

în care:

R_{ad} - rata anuală de amortizare degresivă;

T - timpul sau durata normată (normală) de utilizare (funcționare a mijlocului fix);

Z - numărul de zile de funcționare a mijlocului fix, de la data intrării în gestiune, până la sfârşitul anului (31 decembrie);

Ad - amortizarea anuală degresivă (anuitatea amortizării degresive).

• Calculul ratei medii anuale a amortizării degresive, cu luarea în considerare a ***proratei temporis a amortizării***, exprimată în luni:

$$R_{ad} = \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times \frac{L}{12} \times (1{,}5;\ 2{,}0;\ 2{,}5)$$

în care:

L - numărul de luni în care a funcționat mijlocul fix, de la data înregistrării în gestiune, până la sfârşitul anului.

• Calculul amortizării anuale degresive, în care rata anuală a amortizării degresive ia în considerare prorata temporis a amortizării , exprimată în luni:

$$A_d = V_i \times R_{ad}$$

II.7.2.2. Amortizarea degresivă cu influența uzurii morale (AD_2)

Aşa cum sugerează şi titlul acestui tip de amortizare degresivă, calculul amortizării anuale după această metodă include şi uzura morală, care, adăugată celei fizice, permite amortizarea valorii contabile de intrare a mijloacelor fixe, într-o perioadă mai scurtă decât durata normată de utilizare, diferența în ani reprezentând influența uzurii morale.

Agenţii economici care utilizează această variantă a regimului de amortizare degresivă. nu sunt obligaţi să scoată din funcţiune mijloacele fixe amortizate, înaintea expirării duratei normate de funcţionare, prevăzută în „catalog“ (Normele legale), dar ***nu vor mai calcula amortizarea anuală*** aferentă perioadei de timp care corespunde cu uzura morală.

De asemenea, agenţii economici pot scoate din funcţiune mijloacele fixe înainte de expirarea duratei normale de utilizare, cu condiţia ca acestea să fie amortizate integral, putând astfel contracara efectul uzurii morale, ceea ce în varianta AD_1, nu este posibil.

ATENŢIE!

- Pentru mijloacele fixe care au o durată normată de utilizare până la 5 ani inclusiv, ***nu se calculează influenţa uzurii morale***, amortizarea medie anuală stabilindu-se în funcţie de numărul de ani de utilizare în regim degresiv şi numărul de ani de utilizare în regim liniar.

Introducerea efectului uzurii morale în calculul amortizării medii anuale în regim degresiv, conduce la unele modificări în sistemul de degresivitate prezentate în varianta AD_1.

Pentru determinarea duratei de utilizare aferente uzurii morale, trebuie mai întâi stabilită durata de utilizare, în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, atât cea degresivă, cât şi cea liniară.

Durata de utilizare respectivă se determină în funcţie de durata de utilizare în regim liniar, recalculată pe baza cotei medii anuale de amortizare degresivă, prin scăderea acesteia din durata normată de utilizare.

Deoarece pentru duratele normate de utilizare cuprinse între 2 şi 5 ani nu se calculează uzura morală, durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, pentru aceste durate, este egală cu durata normată (normală) de utilizare.

Efectul uzurii morale are influenţă asupra mărimii duratelor de utilizare, cu regim de amortizare degresivă şi regim de amortizare liniară în sensul reducerii primei durate şi majorării celei de-a doua, ca număr de ani.

În această situaţie, durata de utilizare cu amortizare degresivă, în varianta AD_2, va fi mai mică decât în varianta AD_1, iar durata de amortizare liniară va fi mai mare în varianta AD_2, decât în varianta AD_1.

Calcularea amortizării medii anuale în varianta AD_2 se bazează pe următoarele elemente, care se regăsesc în ***Tabelul nr. 1*** (vezi Tabel nr. 1):

- durata normală de utilizare, conform „ Catalogului “, exprimată în ani (Tabel nr. 1, col. 1);
- cota medie de amortizare degresivă, exprimată în procente (Tabel nr. 1, col. 3);
- durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, exprimată în ani (Tabel nr. 1, col. 5);
- durata de utilizare în regim de amortizare degresivă, exprimată în ani (Tabel nr. 1, col. 6);
- durata de utilizare în regim de amortizare liniar, exprimată în ani (Tabel nr. 1, col. 7).

TABELUL nr. 1 – **Amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale**

Durata normală de utilizare conform Catalog - în ani -	Cota medie anuală de amortizare		Durata de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată în funcție de cota medie anuală de amortizare degresivă - în ani -	Durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală - în ani -	din care :		Durata de utilizare aferentă uzurii morale pentru care nu se mai calculează amortizare - în ani -
	pentru regimul de amortizare liniară %	pentru regimul de amortizare degresivă %			în regim de amortizare degresivă - în ani -	în regim de amortizare liniară - în ani -	
	$\left(\frac{100}{\text{col. 1}}\right)$	$\left(\frac{100}{\text{col. 1}} \times 1,5;2;2,5\right)$	$\left(\frac{100}{\text{col. 3}}\right)$	(col. 1 - col. 4)	(col. 5 - col. 4)	(col. 5 - col. 6)	(col. 1 - col. 5)
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
2	50,0	75,0	2	2	1	1	0
3	33,3	50,0	2	3	1	2	0
4	25,0	37,5	3	4	1	3	0
5	20,0	30,0	3	5	2	3	0
6	16,7	33,4	3	3	0	3	3
7	14,3	28,6	3	4	1	3	3
8	12,5	25,0	4	4	0	4	4
9	11,1	22,2	4	5	1	4	4
10	10,0	20,0	5	5	0	5	5
11	9,1	22,7	4	7	3	4	4
12	8,3	20,7	5	7	2	5	5
13	7,7	19,2	5	8	3	5	5
14	7,1	17,7	6	8	2	6	6
15	6,7	16,7	6	9	3	6	6

Durata normală de utilizare conform Catalog - în ani -	Cota medie anuală de amortizare		Durata de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată în funcție de cota medie anuală de amortizare degresivă - în ani -	Durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală - în ani -	din care :		Durata de utilizare aferentă uzurii morale pentru care nu se mai calculează amortizare - în ani -
	pentru regimul de amortizare liniară %	pentru regimul de amortizare degresivă %			în regim de amortizare degresivă - în ani -	în regim de amortizare liniară - în ani -	
	$\left(\frac{100}{\text{col. 1}}\right)$	$\left(\frac{100}{\text{col. 1}} \times 1,5;2;2,5\right)$	$\left(\frac{100}{\text{col. 3}}\right)$	(col. 1 - col. 4)	(col. 5 - col. 4)	(col. 5 - col. 6)	(col. 1 - col. 5)
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
16	6,3	15,7	6	10	4	6	6
17	5,9	14,7	7	10	3	7	7
18	5,6	14,0	7	11	4	7	7
19	5,3	13,2	8	11	3	8	8
20	5,0	12,5	8	12	4	8	8
21	4,8	12,0	8	13	5	8	8
22	4,5	11,2	9	13	4	9	9
23	4,3	10,7	9	14	5	9	9
24	4,2	10,5	9	15	6	9	9
25	4,0	10,0	10	15	5	10	10
26	3,8	9,5	10	16	6	10	10
27	3,7	9,2	11	16	5	11	11
28	3,6	9,0	11	17	6	11	11
29	3,4	8,5	12	17	5	12	12
30	3,3	8,2	12	18	6	12	12
31	3,2	8,0	12	19	7	12	12

Durata normală de utilizare conform Catalog - în ani -	Cota medie anuală de amortizare		Durata de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată în funcţie de cota medie anuală de amortizare degresivă - în ani -	Durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală - în ani -	din care :		Durata de utilizare aferentă uzurii morale pentru care nu se mai calculează amortizare - în ani -
	pentru regimul de amortizare liniară %	pentru regimul de amortizare degresivă %			în regim de amortizare degresivă - în ani -	în regim de amortizare liniară - în ani -	
	$\left(\frac{100}{\text{col. 1}}\right)$	$\left(\frac{100}{\text{col. 1}} \times 1,5;2;2,5\right)$	$\left(\frac{100}{\text{col. 3}}\right)$	(col. 1 - col. 4)	(col. 5 - col. 4)	(col. 5 - col. 6)	(col. 1 - col. 5)
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
32	3,1	7,7	13	19	6	13	13
33	3,0	7,5	13	20	7	13	13
34	2,9	7,2	14	20	6	14	14
35	2,9	7,2	14	21	7	14	14
36	2,7	6,7	15	21	6	15	15
37	2,7	6,7	15	22	7	15	15
38	2,6	6,5	15	23	8	15	15
39	2,6	6,5	15	24	9	15	15
40	2,5	6,2	16	24	8	16	16
41	2,4	6,0	17	24	7	17	17
42	2,4	6,0	17	25	8	17	17
43	2,3	5,7	17	26	9	17	17
44	2,3	5,7	17	27	10	17	17
45	2,2	5,5	18	27	9	18	18
46	2,2	5,5	18	28	10	18	18
47	2,1	5,2	19	28	9	19	19

Durata normală de utilizare conform Catalog - în ani -	Cota medie anuală de amortizare		Durata de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată în funcție de cota medie anuală de amortizare degresivă - în ani -	Durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea Integrală - în ani -	din care :		Durata de utilizare aferentă uzurii morale pentru care nu se mai calculează amortizare - în ani -
	pentru regimul de amortizare liniară %	pentru regimul de amortizare degresivă %			în regim de amortizare degresivă - în ani -	în regim de amortizare liniară - în ani -	
	$\left(\frac{100}{\text{col. 1}}\right)$	$\left(\frac{100}{\text{col. 1}} \times 1,5;2;2,5\right)$	$\left(\frac{100}{\text{col. 3}}\right)$	(col. 1 - col. 4)	(col. 5 - col. 4)	(col. 5 - col. 6)	(col. 1 - col. 5)
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
48	2,1	5,2	19	29	10	19	19
49	2,0	5,0	20	29	9	20	20
50	2,0	5,0	20	30	10	20	20
55	1,8	4,5	22	33	11	22	22
60	1,7	4,2	24	36	12	24	24
65	1,5	3,7	27	38	11	27	27
70	1,4	3,5	28	42	14	28	28
75	1,3	3,2	31	44	13	31	31
80	1,2	3,0	33	47	14	33	33
85	1,2	3,0	33	52	19	33	33
90	1,1	2,7	37	53	16	37	37
95	1,1	2,7	37	58	21	37	37
100	1,0	2,5	40	60	20	40	40

EXEMPLUL NR.1

Se calculează amortizarea degresivă în varianta AD_2, pentru un mijloc fix, în următoarele condiţii:

- Valoarea contabilă de intrare (V_i) = 30.000.000 lei
- Timpul sau durata normată (normală) de utilizare = 15 ani

Pentru calculul amortizării degresive în varianta AD_2, cu luarea în considerare a uzurii morale, se parcurg următoarele etape:

1 - Se determină mai întâi amortizarea anuală (anuitatea amortizării), prin aplicarea regimului de amortizare liniar, respectiv:

$$A_a = V_i \times R_a$$

în care:

A_a - amortizarea anuală, calculată în regim de amortizare liniar;
V_i - valoarea contabilă de intrare în gestiune a mijlocului fix;
R_a - rata amortizării anuale.

Din relaţia prezentată, pentru a putea calcula amortizarea anuală, este necesar să determinăm rata amortizării anuale:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) \times 100$$

în care:

R_a - rata amortizării anuale;
T - timpul sau durata normată (normală) de funcţionare a mijlocului fix.

Rezultă:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) \times 100 = \left(\frac{100}{15} \right) \times 100 = 6,7\%$$

Cunoscând rata amortizării se poate determina amortizarea anuală în regim liniar, respectiv:

$$A_a = V_i \times R_a = 30.000.000 \times 6,7\% = \frac{30.000.000 \times 6,7}{100} = 2.010.000 \text{ lei/an}$$

ATENŢIE!

- Amortizarea anuală în regim de amortizare liniar are doar un scop informativ, din relaţia de calcul prezentând interes doar rata amortizării liniare (Ra).

1 - Se determină rata medie anuală a amortizării în regim degresiv, prin multiplicarea ratei amortizării anuale, cu coeficientul de amortizare degresiv, aferent unei perioade de 15 ani (deci perioadă mai mare de 10 ani), care este de 2,5, respectiv :

$$R_{ad} = R_a \times K_d$$

în care:

R_{ad} - rata medie anuală a amortizării în regim de amortizare degresiv;
R_a - rata amortizării anuale, în regim de amortizare liniar;
K_d - coeficientul amortizării degresive, în cazul exemplului nostru (2,5).

Rezultă:

$$R_{ad} = R_a \times K_d = 6,7\ \% \times 2,5 = 16,7\ \%$$

2 - Se determină timpul sau durata de utilizare aferentă regimului de amortizare liniar, recalculată în funcţie de cota medie anuală de amortizare degresivă (rata amortizării anuale în regim degresiv), în baza următoarei relaţii de calcul:

$$T_r = \frac{100}{R_{ad}}$$

în care:

T_r - timpul sau durata de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată în funcţie de cota medie anuală de amortizare degresivă (rata amortizării exprimată în ani;

R_{ad} - rata amortizării anuale în regim degresiv.

Rezultă:

$$T_r = \frac{100}{R_{ad}} = \frac{100}{16,7} = 6 \text{ ani}$$

3 - Se determină durata de utilizare, în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, exprimată în ani, în baza următoarei relaţii de calcul:

$$T_i = T - T_r$$

în care:

T_I - timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, exprimată în ani;

T - timpul sau durata normată (normală) de utilizare, preluată din „catalog", exprimată în ani;

T_r - timpul sau durata de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată, în funcție de cota medie anuală de amortizare degresivă, exprimată în ani.

Rezultă:

$$T_i = T - T_r = 15 - 6 = 9 \text{ ani}$$

4 – Timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală se determină, atât în ***regim de amortizare degresivă***, cât şi ***în regim de amortizare liniară***, respectiv:

a) - ***Timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală în regim de amortizare degresivă :***

$$T_{id} = T_i - T_r$$

în care:

T_{id} - timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, în regim de amortizare degresivă, exprimată în ani;

T_i - timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, exprimată în ani;

T_r - timpul sau durata de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată în funcție de cota medie anuală de amortizare degresivă, exprimată în ani.

Rezultă:

$$T_{i.d.} = T_i - T_r = 9 - 6 = 3 \text{ ani}$$

b) - ***Timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, în regim de amortizare liniară:***

$$T_{i.l.} = T_i - T_{i..d.}$$

în care:

$T_{i.l.}$ - timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, în regim de amortizare liniară, exprimată în ani;

T_I - timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizare integrală, exprimată în ani;

$T_{i.d.}$ - timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, în regim de amortizare degresivă, exprimată în ani.

Rezultă:

$$T_{il.} = T_i - T_{id.} = 9 - 3 = 6.ani$$

5 - Se determină timpul sau durata de utilizare aferentă uzurii morale, pentru care nu se mai calculează amortizare, în baza următoarei relaţii de calcul:

$$T_{um.} = T - T_{i.}$$

în care:

$T_{u.m.}$ - timpul sau durata de utilizare aferentă uzurii morale, pentru care nu se mai calculează amortizare, exprimată în ani;

T - timpul sau durata normată (normală) de utilizare, conform „Catalogului", exprimată în ani;

T_I - timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, exprimată în ani.

Rezultă:

$$T_{u.m.} = T - T_{i..} = 15 - 9 = 6 \text{ ani}$$

Cunoscând datele prezentate la pct. 1 – 5 , se poate calcula amortizarea degresivă, cu influenţa uzurii morale (varianta AD_2), conform ***următorului program de amortizare***:

Exerciţiile financiare (Anii de utilizare)	Valoarea de amortizat (V_a) - lei -	Rata (cota) medie anuală de amortizare degresivă (R_{ad}) - % -	Amortizarea anuală degresivă (A_d) - lei -	Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă (VN) - lei -
A_1	30.000.000	16,7	5.010.000	24.990.000
A_2	24.990.000	16,7	4.173.330	20.816.670
A_3	20.816.670	16,7	3.476.384	17.340.286
A_4	17.340.286	-	2.890.048	14.450.238
A_5	14.450.238	-	2.890.048	11.560.190
A_6	11.560.190	-	2.890.048	8.670.142
A_7	8.670.142	-	2.890.048	5.780.094
A_8	5.780.094	-	2.890.048	2.890.048
A_9	2.890.048	-	2.890.048	-
A_{10}	-	-	-	-
A_{11}	-	-	-	-
A_{12}	-	-	-	-
A_{13}	-	-	-	-
A_{14}	-	-	-	-
A_{15}	-	-	-	-

LEGENDĂ - privind **Modul de calcul** al amortizării degresive, în varianta AD_2:

ATENȚIE!

- Indicii pe care îi vom adăuga valorilor (1, 2, 3, ..., 15) simbolizează anii.

Anul 1 (a_1):

- ***Determinarea valorii de amortizat:***

$$V a_1 = V i$$

în care:

$V a_1$ - valoarea de amortizat în primul an;

$V i$ - valoarea contabilă de intrare în gestiune a mijlocului fix;

Rezultă:

$$V a_1 = 30.000.000 \text{ lei}$$

- ***Determinarea ratei medii de amortizare anuală degresivă (cotă medie anuală de amortizare):***

$$R_{ad} = R_a \times K_d = \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times K_d = 6,7\,\% \times 2,5 = 16,7\,\%$$

- ***Determinarea amortizării anuale degresive:***

$$Ad_1 = Va_1 \times R_{ad} = 30.000.000 \times 16,7\% = \frac{30.000.000 \times 16,7}{100} = 5.010.000 \text{ le /an}$$

- ***Determinarea valorii nete contabile (valorii rămase):***

$$VNC_1 = Va_1 - Ad_1 = 30.000.000 - 5.010.000 = 24.990.000 \text{ lei}$$

Anul 2 (a_2):

- ***Determinarea valorii de amortizat (Va):***

$$V a_2 = VNC_1$$

în care:

Va_2 - valoarea de amortizat;

VNC_1 - valoarea netă contabilă, adică valoarea rămasă a mijlocului fix, după primul an de amortizare.

Rezultă:

$$Va_2 = 24.990.000 \text{ lei}$$

- ***Determinarea ratei medii anuale de amortizare :***

$$R_{ad} = R_a \times K_d = \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times 2,5 = 6,7\,\% \times 2,5 = 16,7\,\%$$

- ***Determinarea amortizării anuale degresive (Ad_2):***

$$Ad_2 = Va_2 \times R_{ad} = 24.990.000 \times 16,7\% = \frac{24.990.000 \times 16,7}{100} = 4.173.330 \text{ lei/an}$$

- ***Determinarea valorii nete contabile (VNC_2):***

$$VNC_2 = Va_2 - Ad_2 = 24.990.000 - 4.173.330 = 20.816.670 \text{ lei}$$

Anul 3 (a_3):

- ***Determinarea valorii de amortizat:***

$$Va_3 = VNC_2$$

în care:

Va_3 - valoarea de amortizat în anul al treilea

VNC_2 - valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) după anul 2 de amortizare (A_2).

Rezultă:

$$Va_3 = 20.816.670 \text{ lei}$$

- ***Determinarea ratei medii anuale de amortizare degresivă:***

$$R_{ad} = R_a \times K_d = \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times 2,5 = 6,7\,\% \times 2,5 = 16,7\,\%$$

- ***Determinarea amortizării anuale degresive în anul 3 (Ad_3):***

$$Ad_3 = Va_3 \times R_{ad} = 20.816.670 \times 16,7\,\% = \frac{20.816.670 \times 16,7}{100} = 3.476.384 \text{ lei}$$

- ***Determinarea valorii nete contabile (VNC_3):***

$$VNC_3 = Va_3 - Ad_3 = 20.816.670 - 3.476.384 = 17.340.286 \text{ lei}$$

Din datele problemei şi în conformitate cu metodologia de calcul a amortizării degresive în varianta AD_2, trebuie să facem următoarele precizări:

- La un timp sau o durată normată de funcţionare de 15 ani, conform datelor din ***Tabelul nr. 1*** (anexă legală la actele normative care reglementează amortizarea), durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, este de 9 ani ($T_i = T - T_r = 15$ ani - - 6 ani = 9 ani).

- Aşa cum s-a putut observa din calcule, timpul sau durata normată de funcţionare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală (T_i) se defalcă în două perioade:
  - timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală în regim de amortizare degresiv, care, conform tabelului şi calculelor făcute, este de 3 ani ($T_{i.d.} = T_i - T_r = 9$ ani - 6 ani = 3 ani);
  - timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală în regim de amortizare liniară, care, conform tabelului şi calculelor făcute, este de 6 ani ($T_{i.l.} = T_i - T_{i.d} = 9$ ani - 3 ani = 6 ani).

Adică:

$$T_i = T_{i.d.} + T_{i.l.}$$

în care:

T_i - timpul sau durata de utilizare în care se realizează amortizarea integrală a mijlocului fix;

$T_{i.d.}$ - timpul sau numărul de ani de utilizare care revine amortizării degresive;

$T_{i.l.}$ - timpul sau numărul de ani de utilizare care revine amortizării liniare.

Respectiv:

$$T_i = T_{id.} + T_{il.} = 3 \text{ ani} + 6 \text{ ani} = 9 \text{ ani}$$

Diferenţa reprezentând timpul sau durata de utilizare aferentă uzurii morale, pentru care nu se mai calculează amortizare, se determină prin scăderea din durata normală de funcţionare a mijlocului fix, preluată din „catalog“, care este de 15 ani, a timpului sau duratei în care se realizează amortizarea integrală (9 ani), respectiv:

$$T_{u.m.} = T - T_{i.} = 15 \text{ ani} - 9 \text{ ani} = 6 \text{ ani}$$

Deci, aplicând varianta de amortizare cu influenţa uzurii morale (varianta AD_2), în cazul exemplului nostru timpul sau durata de amortizare s-a redus cu 6 ani.

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

Până la această fază a rezolvării problemei s-a explicat modul cum s-a completat ***Programul de amortizare în primii 3 ani***, adică perioada de timp în care se realizează amortizarea integrală, aferentă amortizării degresive (3 ani).

În continuare, începând cu anul 4 (A_4), se trece la timpul sau durata de utilizare, în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală ***în regim de amortizare liniară.***

Regimul de amortizare liniară care se aplică începând cu anul 4 (A_4), presupune că amortizarea anuală care se va aplica în cei 6 ani aferenți acestui tip de amortizare se determină prin raportarea valorii nete contabile (valorii rămase) la sfârşitul anului 3 (VNC_3), la numărul de ani care au mai rămas de amortizat în regim liniar, respectiv:

$$A_a = \frac{VNC_3}{T_r}$$

în care:

A_a - amortizarea anuală;
VNC_3 - valoarea netă contabilă (valoarea rămasă la sfârşitul anului 3 de amortizare;
T_r - timpul sau durata de utilizare rămasă.

Rezultă:

$$A_a = \frac{VNC_3}{T_r} = \frac{17.340.286 \text{ lei}}{6 \text{ ani}} = 2.890.048 \text{ lei/an}$$

După explicațiile date, continuăm demonstrația (legenda) privind completarea programului (tabelului) de amortizare:

Anul 4 (a_4):

- Valoarea de amortizat (Va_4):

$$Va_4 = VNC_3 = 17.340.286 \text{ lei}$$

- Amortizarea anuală degresivă (Ad_4):

$$Ad_4 = A_a = 2.890.048 \text{ lei/an}$$

- Valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) la sfârşitul anului (VNC_4):

$$VNC_4 = Va_4 - Ad_4 = 17.340.286 - 2.890.048 = 14.450.238 \text{ lei}$$

Anul 5 (a_5):

- Valoarea de amortizat (Va_5):

$$Va_5 = VNC_4 = 14.450.238 \text{ lei}$$

- Amortizarea anuală degresivă (Ad_5):

$$Ad_5 = A_a = 2.890.048 \text{ lei/an}$$

- Valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) la sfârşitul anului (VNC_5):

$$VNC_5 = Va_5 - Ad_5 = 14.450.238 - 2.890.048 = 11.560.190 \text{ lei}$$

Anul 6 (a_6):

- Valoarea de amortizat (Va_6):

$$Va_6 = VNC_5 = 11.560.190 \text{ lei}$$

- Amortizarea anuală degresivă (Ad_6):

$$Ad_6 = A_a = 2.890.048 \text{ lei/an}$$

- Valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) la sfârşitul anului (VNC_6):

$$VNC_6 = Va_6 - Ad_6 = 11.560.190 - 2.890.048 = 8.670.142 \text{ lei}$$

Anul 7 (a_7):

- Valoarea de amortizat (Va_7):

$$Va_7 = VNC_6 = 8.670.142 \text{ lei}$$

- Amortizarea anuală degresivă (Ad_7):

$$Ad_7 = A_a = 2.890.048 \text{ lei/an}$$

- Valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) la sfârşitul anului (VNC_7):

$$VNC_7 = Va_7 - Ad_7 = 8.670.142 - 2.890.048 = 5.780.094 \text{ lei}$$

Anul 8 (a_8):

- Valoarea de amortizat (Va_8):

$$Va_8 = VNC_7 = 5.780.094 \text{ lei}$$

- Amortizarea anuală degresivă (Ad_8):

$$Ad_8 = A_a = 2.890.048 \text{ lei/an}$$

- Valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) la sfârşitul anului (VNC_8):

$VNC_8 = Va_8 - Ad_8 = 5.780.094 - 2.890.048 = 2.890.048$ lei (s-au folosit rotunjiri ale sumelor)

Anul 9 (a_9):

- Valoarea de amortizat (Va_9):

$$Va_9 = VNC_8 = 2.890.048 \text{ lei}$$

- Amortizarea anuală degresivă (Ad_9):

$$Ad_9 = A_a = 2.890.048 \text{ lei/an}$$

- Valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) la sfârşitul anului (VNC_9):

$$VNC_9 = Va_9 - Ad_9 = 2.890.048 - 2.890.048 = 0 \text{ lei}$$

Din datele problemei a rezultat deci că valoarea contabilă de intrare în gestiune a mijlocului fix a fost amortizată în 9 ani, în loc de 15 ani, datorită influenței uzurii morale, care a fost recuperată în primii 9 ani de funcționare a mijlocului fix.

EXEMPLUL NR. 2 - Se calculează amortizarea degresivă a unui mijloc fix, în varianta AD 2 (cu luarea în considerare a uzurii morale), în următoarele condiții:

- Valoarea contabilă de intrare în gestiune = 10.000.000 lei
- Timpul sau durata normată de utilizare = 10 ani

Calculul amortizării mijlocului fix presupune consultarea ***Tabelului nr. 1*** (conform Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, cu modificările ulterioare), însă în principiu se parcurg următoarele etape:

1 - Valoarea contabilă de intrare (V_i):

$$Vi = 10.000.000 \text{ lei}$$

2 - Timpul sau durata normată de utilizare a mijlocului fix, conform catalog (T):

$$T = 10 \text{ ani}$$

3 - Se determină rata medie anuală de amortizare (cota medie anuală de amortizare) pentru regimul de amortizare liniară (R_a):

$$R_a = \left(\frac{100}{T}\right) x\ 100 = \left(\frac{100}{10}\right) x\ 100 = 10\,\%$$

4 - Se determină rata medie anuală de amortizare, pentru regimul de amortizare degresivă (R_{ad}):

$$R_{ad} = R_a \times K_d$$

în care:

K_d - coeficientul degresiv de multiplicare, care pentru mijloacele fixe cu durata normală de utilizare între 5 – 10 ani este 2.

Rezultă:

$$R_{ad} = R_a \times K_d = 10\% \times 2 = 20\,\%$$

5 - Se determină timpul sau durata de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată în funcție de cota medie anuală de amortizare degresivă (T_r):

$$T_r = \frac{100}{R_{ad}} = \frac{100}{20} = 5 \text{ ani}$$

1 - Se determină timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală (T_i):

$$T_i = T - T_r = 10 - 5 = 5 \text{ ani}$$

2 - Se determină timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, în regim de amortizare degresivă (T_{id}):

$$T_{id} = T_i - T_r = 5 - 5 = 0 \text{ ani}$$

3 - Se determină timpul sau durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală, în regim de amortizare liniară (T_{il}):

$$T_{il} = T_i - T_{id} = 5 - 0 = 5 \text{ ani}$$

4 - Se determină timpul sau durata de utilizare aferentă uzurii morale, pentru care nu se mai calculează amortizarea (T_{um}):

$$T_{um} = T - T_i = 10 - 5 = 5 \text{ ani}$$

Din datele problemei se observă că timpul sau durata de utilizare în regim de amortizare degresivă este egală cu zero ani (T_{id} = 0), având drept consecință faptul că amortizarea anuală se va calcula numai în regimul de amortizare liniară, pe o perioadă de 5 ani.

Rezultă:

$$A_d = V_i \times R_{ad}$$

în care:

A_d - amortizarea degresivă;
V_i - valoarea contabilă de intrare a mijlocului fix;
R_{ad} - rata medie anuală de amortizare pentru regimul de amortizare degresivă.

Respectiv:

$$A_d = V_i \times R_{ad} = 10.000.000 \times 20\% = \frac{10.000.000 \times 20}{100} = 2.000.000 \text{ lei/an}$$

Programul de amortizare este redat în tabelul următor:

. Exercițiul financiar sau anul de utilizare (A_n)	Valoarea de amortizat (V_a) - lei -	Rata medie anuală de amortizare degresivă (R_{ad}) - % -	Amortizarea anuală degresivă (A_d) - lei -	Amortizarea cumulată (A_c) - lei -	Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă (VNC) - lei -
A_1	10.000.000	20,0	2.000.000	2.000.000	8.000.000
A_2	10.000.000	20,0	2.000.000	4.000.000	6.000.000
A_3	10.000.000	20,0	2.000.000	6.000.000	4.000.000
A_4	10.000.000	20,0	2.000.000	8.000.000	2.000.000
A_5	10.000.000	20,0	2.000.000	10.000.000	-
A_6	-	-	-	-	-
A_7	-	-	-	-	-
A_8	-	-	-	-	-
A_9	-	-	-	-	-
A_{10}	-	-	-	-	-

LEGENDĂ - privind modul de calcul al amortizării degresive:

Anul 1 (a_1):

- Valoarea de amortizat (Va_1) = 10.000.000 lei
- Rata medie anuală de amortizare degresivă (R_{ad}) = 20%
- Amortizarea anuală degresivă (Ad_1) = 2.000.000 lei/an

- Amortizarea cumulată (Ac_1):

$$Ac_1 = Ad_1 + 0 = 2.000.000 + 0 = 2.000.000 \text{ lei}$$

- Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă la sfârşitul anului (VNC_1):

$$VNC_1 = Va_1 - Ac_1 = 10.000.000 - 2.000.000 = 8.000.000 \text{ lei}$$

Anul 2 (a_2):

- Valoarea de amortizat (Va_2) = 10.000.000 lei
- Rata medie anuală de amortizare degresivă (R_{ad}) = 20%
- Amortizarea anuală degresivă (Ad_2) = 2.000.000 lei/an
- Amortizarea cumulată (Ac_2):

$$Ac_2 = Ad_1 + Ad_2 = 2.000.000 + 2.000.000 = 4.000.000 \text{ lei}$$

- Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă la sfârşitul anului (VNC_2):

$$VNC_2 = Va_2 - Ac_2 = 10.000.000 - 4.000.000 = 6.000.000 \text{ lei}$$

Anul 3 (a_3):

- Valoarea de amortizat (Va_3) = 10.000.000 lei
- Rata medie anuală de amortizare degresivă (R_{ad}) = 20%
- Amortizarea anuală degresivă (Ad_3) = 2.000.000 lei/an
- Amortizarea cumulată (Ac_3):

$$Ac_3 = Ad_1 + Ad_2 + Ad_3 = 2.000.000 + 2.000.000 + 2.000.000 = 6.000.000 \text{ lei}$$

- Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă la sfârşitul anului (VNC_3):

$$VNC_3 = Va_3 - Ac_3 = 10.000.000 - 6.000.000 = 4.000.000 \text{ lei}$$

Anul 4 (a_4):

- Valoarea de amortizat (Va_4) = 10.000.000 lei
- Rata medie anuală de amortizare degresivă (R_{ad}) = 20%
- Amortizarea anuală degresivă (Ad_4) = 2.000.000 lei/an
- Amortizarea cumulată (Ac_4):

$$Ac_4 = Ad_1 + Ad_2 + Ad_3 + Ad_4 = 2.000.000 + 2.000.000 + 2.000.000 + 2.000.000 = 8.000.000 \text{ lei}$$

- Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă la sfârşitul anului (VNC_4):

$$VNC_4 = Va_4 - Ac_4 = 10.000.000 - 8.000.000 = 2.000.000 \text{ lei}$$

Anul 5 ($a5_4$):

- Valoarea de amortizat (Va_5) = 10.000.000 lei
- Rata medie anuală de amortizare degresivă (R_{ad}) = 20%
- Amortizarea anuală degresivă (Ad_5) = 2.000.000 lei/an
- Amortizarea cumulată (Ac_5):

$Ac_5 = Ad_1 + Ad_2 + Ad_3 + Ad_4 + Ad_5 = 2.000.000 + 2.000.000 + 2.000.000 + 2.000.000 + 2.000.000 = 10.000.000$ lei

- Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă la sfârşitul anului (VNC_5):

$$VNC_5 = Va_5 - Ac_5 = 10.000.000 - 10.000.000 = 0 \text{ lei}$$

Se observă că valoarea de intrare a mijlocului fix a fost amortizată în 5 ani, față de 10 ani prevăzuți în catalog, datorită luării în calcul a influenței uzurii morale.

ATENŢIE!

- Atât în exemplul nr. 1, cât şi în exemplul nr. 2 am considerat anii de amortizare a mijloacelor fixe ca ani întregi (1 ianuarie - 31 decembrie).

În situațiile în care mijloacele fixe prind fracțiuni de ani, adică intră în gestiune la o anumită dată în cursul anului şi ies din gestiune tot la o anumită dată din cursul anului, rata medie anuală de amortizare degresivă (R_{ad}), din fracțiunile primului an şi al ultimului an de amortizare, ia în considerare ***prorata temporis a amortizării***, respectiv formulele de calcul ale ratei medii anuale de amortizare sunt următoarele:

- Atunci când prorata temporis a amortizării se calculează în zile:

$$R_{ad} = \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times \frac{Z}{360} \times K_d$$

în care:

Z - numărul de zile de la data intrării în contabilitate până la sfârşitul anului.

- Atunci când prorata temporis a amortizării se calculează în luni:

$$R_{ad} = \left[\left(\frac{100}{T}\right) \times 100\right] \times \frac{L}{12} \times K_d$$

în care:

L - numărul de luni întregi, din luna următoare celei de intrare sau de ieşire a mijlocului fix în cursul anului, până la sfârşitul anului.

După cum s-a făcut precizarea, pentru mijloacele fixe cu durata de funcționare (utilizare) normată (normală), până la 5 ani inclusiv, nu se aplică regimul de amortizare degresivă, cu influența uzurii morale (varianta AD_2), însă se poate folosi amortizarea degresivă în varianta AD_1.

Competența de stabilire a utilizării regimului de amortizare liniară sau degresivă, în ambele variante, o are Consiliul de administrație al agentului economic, respectiv responsabilul cu gestiunea patrimoniului.

II.7.3. Amortizarea accelerată

Constă în includerea din primul an de funcţionare a mijlocului fix, în ***cheltuielile de exploatare***, a unei amortizări anuale de 50 % din valoarea de intrare în gestiune a mijlocului fix.

Amortizările anuale pentru exerciţiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat (valoarea netă contabilă), după regimul de amortizare liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămaşi

Utilizarea de către agenţii economici a regimului de amortizare accelerată se aprobă de către organele ***Ministerului Finanţelor***, la propunerea Adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, pentru societăţile comerciale, respectiv Consiliul de administraţie, pentru regiile autonome, sau responsabilul cu gestiunea patrimoniului, în cazul persoanelor fără scop lucrativ, pe baza unei documentaţii de fundamentare.

Documentaţia de fundamentare trebuie să conţină toate datele din ***Tabelul anexă nr. 2***, la Normele metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, cu modificările ulterioare (H.G. nr. 909/1997, O.G. nr. 54/1997), pe care îl vom prezenta în continuare, pe baza căruia se stabileşte punctajul necesar, pentru care se eliberează ***aprobarea de la organele Ministerului Finanţelor*** de utilizare a regimului de amortizare accelerat.

Nr. crt.	Specificaţie	Rezultate	Punctaj		Nivel de reducere admis %
			fără amortizare accelerată	cu amortizare accelerată	
0	1	2	3	4	5
A. Date de prezentare					
1	***Venituri din exploatare – total***				*
2	Cifra de afaceri				*
3	Capitalul propriu				*
4	Capitalul permanent				*
5	Active fixe (active corporale)				*
6	Active circulante				*
7	***Cheltuieli de exploatare – total***				*
8	***Cheltuieli de exploatare aferente*** cifrei de afaceri din care: - fără amortizare accelerată - cu amortizare accelerată				*
9	***Profit brut*** - fără amortizare accelerată - cu amortizare accelerată				
10	***Profit net*** - fără amortizare accelerată - cu amortizare accelerată				
B. Indicatori de eficienţă economică					
11	Rata capitalului propriu faţă de activele fixe = Capital propriu / Active fixe × 100		10	10	-

Nr. crt.	Specificaţie	Rezultate	Punctaj		Nivel de reducere admis %
			fără amortizare accelerată	cu amortizare accelerată	
0	1	2	3	4	5
12	Rata capitalului permanent faţă de activele fixe = Capital permanent / Active fixe × 100		5	5	-
13	Rata de imobilizare a activelor fixe = Active fixe / Active totale × 100		5	5	-
14	Rata activelor fixe, din care: - fără amortizare accelerată = *Profitul brut* / Active fixe × 100		20	-	-
	- cu amortizare *accelerată* = *Profitul brut* / *Active fixe* × 100		-	10	50
15	Rotaţia activului = *Cifra de afaceri* / *Active circulante* × 100		24	24	-
C. Indicatori de eficienţă financiară					
16	Rata rentabilităţii financiare, din care: - fără amortizare accelerată = *Profitul net* / Capital propriu × 100		16	-	-
	- cu amortizare *accelerată* = *Profitul net* / *Capital propriu* × 100		-	8	50
17	Rata rentabilităţii veniturilor, din care: - fără amortizare accelerată = *Profitul brut* / Cheltuieli de exploatare aferente cifrei de afaceri × 100		10	-	-
	- cu amortizare accelerată = *Profitul brut* / Cheltuieli de exploatare aferente cifrei de afaceri × 100		-	5	50
	Total punctaj:		100	72	28

În vederea obţinerii aprobării utilizării regimului de amortizare accelerată, agenţii economici trebuie să realizeze punctajul minim de 72 puncte.

Pentru indicatorii de la litera (B), pct. 14 şi litera (C), pct.16, 17, 18, punctajul se stabileşte în funcţie de gradul de reducere a ponderii indicatorilor determinaţi cu amortizarea accelerată, faţă de indicatorii determinaţi fără amortizarea accelerată.

În cazul în care la unul din indicatori gradul de reducere a ponderii este mai mic sau mai mare decât cel prevăzut de barem, atunci punctajul aferent indicatorului respectiv se determină prin aplicarea ponderii rezultate ***punctajului etalon***, fără amortizarea accelerată.

În principiu, pentru determinarea indicatorilor de eficienţă, în vederea stabilirii punctajului necesar, se utilizează datele contabile aferente anului de punere în funcţiune a mijlocului fix etc., cum ar fi:

- datele din bilanţul contabil;
- datele din bugetul de venituri şi cheltuieli;
- datele din evidenţa contabilă, în general.

EXEMPLE:

- Un agent economic îşi întocmeşte programul de amortizare accelerată a unui mijloc fix în baza următoarelor date:

- Valoarea de intrare în contabilitate a mijlocului fix = 20.000.000 lei
- Timpul sau durata normată (normală) de utilizare = 5 ani

Rezultă:

1) - Amortizarea calculată în anul 1 (A_1) va fi:

$$A_a = V_i \times 50\ \%$$

în care:

A_a - amortizarea anuală din primul an
V_i - valoarea contabilă de intrare în gestiune a mijlocului fix

Rezultă:

$$A_a = V_i \times 50\% = 20.000.000 \times 50\% = \frac{20.000.000 \times 50}{100} = 10.000.000 \text{ lei/an}$$

=

2) - Amortizarea calculată pentru anii 2 – 5, se determină la valoarea netă contabilă (valoarea rămasă), după regimul de amortizare liniar, prin raportarea valorii rămase la numărul de ani de utilizare rămaşi, respectiv:

$$A_a = \frac{VNC_1}{T}$$

în care:

A_a - amortizarea anuală pentru anii rămaşi (anii 2 – 5);
VNC_1 - valoarea netă contabilă (valoarea rămasă) după primul an de amortizare, când s-a aplicat procentul de 50%.

Rezultă:

$$A_a = \frac{VNC_1}{T} = \frac{10.000.000}{4} = 2.500.000 \text{ lei/an}$$

sau:

$$A_a = VNC_1 \times R_a$$

în care:

A_a - amortizarea anuală pentru anii 2 – 5;
R_a - rata medie anuală a amortizării în regim liniar;
VNC_1 - valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă, după primul an de amortizare.

- Determinarea ratei medii anuale de amortizare:

$$R_a = \left(\frac{100}{T}\right) \times 100 = \left(\frac{100}{4}\right) \times 100 = 25\,\%$$

Rezultă:

$$A_a = VNC_1 \times R_a = 10.000.000 \times 25\% = \frac{10.000.000 \times 25}{100} = 2.500.000 \text{ lei/an}$$

Programul de amortizare a mijlocului fix în regimul de amortizare accelerată este următorul:

Exercițiile financiare sau anii de utilizare (A_n)	Valoarea de intrare de amortizat (V_i; V_a) - lei -	Rata medie anuală de amortizare (R_a) - % -	Amortizarea anuală (A_a) - lei -	Amortizarea cumulată (A_c) - lei -	Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă (VNC) - lei -
A_1	**20.000.000**	50,0	10.000.000	10.000.000	10.000.000
A_2	10.000.000	25,0	2.500.000	12.500.000	7.500.000
A_3	10.000.000	25,0	2.500.000	15.000.000	5.000.000
A_4	10.000.000	25,0	2.500.000	17.500.000	2.500.000
A_5	10.000.000	25,0	2.500.000	**20.000.000**	-

LEGENDĂ privind modul de calcul al amortizării accelerate:

Anul 1(a_1):

- Valoarea de amortizat (V_a):

$$V_a = V_i = 20.000.000 \text{ lei}$$

în care:

V_a -valoarea de amortizat;

V_i -valoarea de intrare în contabilitate a mijlocului fix.

- Rata medie anuală a amortizării (R_a), conform legii, în primul an nu se calculează, cota de amortizare fiind de 50 % din valoarea mijlocului fix.

- Amortizarea anuală (A_a):

$$A_{a1} = V_i \times 50\% = \frac{20.000.000 \times 50}{100} = 10.000.000 \text{ lei}$$

- Amortizarea cumulată (A_c):

$$Ac_1 = Aa_1 = 10.000.000 \text{ lei}$$

- Valoarea rămasă sau valoarea netă contabilă (VNC_1):

$$VNC_1 = V_i - Ac_1 = 20.000.000 - 10.000.000 = 10.000.000 \text{ lei}$$

în care:

VNC_1 - valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă după primul an de amortizare

Anul 2 (a_2):

Conform legii, după primul an de amortizare care reprezintă 50% din valoarea contabilă de intrare a mijlocului fix, valoarea rămasă se determină în continuare, conform regimului de amortizare liniar.

- Valoarea de amortizat (Va):

$$V_a = VNC_1 = 10.000.000 \text{ lei}$$

- Rata medie anuală a amortizării (Ra):

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) \times 100 = \left(\frac{100}{4} \right) \times 100 = 25\%$$

- Amortizarea anuală (Aa_2):

$$Aa_2 = VNC_1 \times R_a = 10.000.000 \times 25\% = 2.500.000 \text{ lei/an}$$

- Amortizarea cumulată (Ac_2):

$$Ac_2 = Aa_1 + Aa_2 = 10.000.000 + 2.500.000 = 12.500.000 \text{ lei}$$

- Valoarea rămasă sau valoarea netă contabilă la sfârşitul celui de-al doilea an (VNC_2):

$$VNC_2 = V_i - Ac_2 = 20.000.000 - 12.500.000 = 7.500.000 \text{ lei}$$

ATENŢIE!

- Valoarea rămasă (valoarea netă contabilă), până la sfârşitul amortizării complete, se determină prin scăderea amortizării cumulate până în anul respectiv, din ***valoarea contabilă de intrare*** şi nu din valoarea rămasă de amortizat.

Anul 3 (a_3):

- Valoarea de amortizat (Va_3):

$$Va_3 = VNC_1 = 10.000.000 \text{ lei}$$

- Rata medie anuală a amortizării (Ra):

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) x \ 100 = \left(\frac{100}{4} \right) x \ 100 = 25\%$$

- Amortizarea anuală (Aa_3):

$$Aa_3 = VNC_1 \ x \ R_a = 10.000.000 \ x \ 25\% = 2.500.000 \text{ lei/an}$$

- Amortizarea cumulată (Ac_3):

$$Ac_3 = Aa_1 + Aa_2 + Aa_3 = 10.000.000 + 2.500.000 + 2.500.000 = 15.000.000 \text{ lei}$$

- Valoarea rămasă sau valoarea netă contabilă la sfârşitul anului 3 de amortizare (VNC_3):

$$VNC_3 = V_i - Ac_3 = 20.000.000 - 15.000.000 = 5.000.000 \text{ lei}$$

Anul 4 (a_4):

- Valoarea de amortizat (Va_4):

$$Va_4 = VNC_1 = 10.000.000 \text{ lei}$$

- Rata medie anuală a amortizării (Ra):

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) x \ 100 = \left(\frac{100}{4} \right) x \ 100 = 25\%$$

- Amortizarea anuală (Aa_4):

$$Aa_4 = VNC_1 \times R_a = 10.000.000 \times 25\% = 2.500.000 \text{ lei/an}$$

- Amortizarea cumulată (Ac_4):

$Ac_4 = Aa_1 + Aa_2 + Aa_3 + Aa_4 = 10.000.000 + 2.500.000 + 2.500.000 + 2.500.000 =$
$= 17.500.000$ lei

- Valoarea rămasă sau valoarea netă contabilă la sfârşitul anului 4 de amortizare (VNC_4):

$$VNC_4 = V_i - Ac_4 = 20.000.000 - 17.500.000 = 2.500.000 \text{ lei}$$

Anul 5 (a_5):

- Valoarea de amortizat (Va_5):

$$Va_5 = VNC_1 = 10.000.000 \text{ lei}$$

- Rata medie anuală a amortizării (Ra):

$$R_a = \left(\frac{100}{T}\right) \times 100 = \left(\frac{100}{4}\right) \times 100 = 25\%$$

- Amortizarea anuală (Aa_5):

$$Aa_5 = VNC_1 \times R_a = 10.000.000 \times 25\% = 2.500.000 \text{ lei/an}$$

- Amortizarea cumulată (Ac_5):

$Ac_5 = Aa_1 + Aa_2 + Aa_3 + Aa_4 + Aa_5 = 10.000.000 + 2.500.000 + 2.500.000 + 2.500.000 +$
$+ 2.500.000 = 20.000.000$ lei

- Valoarea rămasă sau valoarea netă contabilă la sfârşitul anului 5 de amortizare (VNC_5):

$$VNC_5 = V_i - Ac_5 = 20.000.000 - 20.000.000 = 0 \text{ lei}$$

ATENȚIE!

- Introducerea în cheltuielile de exploatare a amortizării anuale, calculată în regimul de amortizare accelerată, se face pentru fiecare an în parte, în corelație cu ***gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază.***

Diferențele de amortizare, rezultate ca urmare a aplicării gradului de utilizare a mijloacelor fixe, se vor evidenția în cheltuielile excepționale ale agenților economici și nu vor fi luate în calcul la determinarea profitului impozabil anual.

II.7.4. Alte consideraţii şi particularităţi specifice amortizării capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale

Amortizarea capitalului angajat şi imobilizat în active corporale se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a acestora şi se include în cheltuielile de exploatare, în corelaţie cu ***gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază.***

Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înţelege:

- ***preţul de achiziţie*** - pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;
- ***costul de producţie*** - pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială;
- ***valoarea de piaţă*** - pentru mijloacele fixe dobândite cu titlu gratuit;
- ***valoarea netă contabilă*** (valoarea rămasă), actualizată dacă este cazul;
- ***valoarea de aport*** acceptată de părţi, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu, cu ocazia asocierii, fuziunii etc. conform prevederilor din statute sau contracte, determinată prin expertiză;
- ***valoarea determinată prin însumarea cheltuielilor efective, inclusiv cota parte din cheltuielile comune***, în cazul investiţiilor puse în funcţiune total sau parţial, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe.

La terminarea investiţiilor şi trecerea lor în categoria mijloacelor fixe, ***valoarea de intrare*** se determină prin adăugarea eventualelor cheltuieli efectuate între data punerii în funcţiune şi data întocmirii procesului verbal de punere în funcţiune etc.

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează de la data punerii acestora în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale (normate) de utilizare.

În cazul în care s-au executat lucrări de modernizare sau de adăugare a unor accesorii sau altor părţi componente, care conduc la majorarea valorii de intrare a mijloacelor fixe respective, amortizarea se calculează până la recuperarea integrală a noii valori.

De asemenea, cu privire la ***data punerii în funcţiune a mijloacelor fixe***, în vederea calculului amortizării, trebuie făcute următoarele precizări:

- mijloacele fixe independente, care nu necesită montaj şi nici probe tehnologice, se consideră ***puse în funcţiune***, la data achiziţionării lor, pe baza ***procesului verbal de recepţie***;
- mijloacele fixe care necesită montaj, dar nu necesită probe tehnologice se consideră puse în funcţiune de la data terminării montajului, respectiv de la data terminării construcţiei, pe baza procesului verbal de recepţie provizoriu;
- mijloacele fixe care necesită montaj şi probe tehnologice se consideră puse în funcţiune la terminarea probelor tehnologice, pe baza procesului verbal de punere în funcţiune.

Alte precizări:

- ***Amortizarea mijloacelor fixe concesionate, închiriate sau date în locaţie de gestiune*** se calculează de către agentul economic care le are în proprietate.

Desigur, redevenţa anuală a concesiunii, chiriei sau locaţiei trebuie să cuprindă şi valoarea reprezentând cheltuielile de amortizare.

• ***Amortizarea investiţiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locaţie de gestiune*** este în sarcina agentului economic care a efectuat investiţia;

• ***Amortizarea investiţiilor care majorează valoarea de intrare efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau date în locaţie de gestiune*** se calculează de către beneficiar, pe baza duratelor normale de utilizare, corespunzătoare grupei în care se încadrează mijloacele fixe la care s-a făcut investiţia şi a regimului de amortizare aprobat în condiţiile legii.

La încetarea contractului de concesionare, închiriere sau locaţie de gestiune, ***valoarea investiţiei integrale***, nediminuată cu amortizarea calculată, se cedează agentului economic proprietar, acesta majorând corespunzător valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

În procesul verbal de predare – primire a investiţiei se va menţiona şi amortizarea calculată de beneficiar, pentru ca agentul economic proprietar să poată înregistra uzura corespunzătoare noii valori de intrare.

• ***Terenurile*** se înregistrează în contabilitate la intrarea în patrimoniu, la valoarea stabilită, în funcţie de clasele de calitate, suprafaţă, amplasare şi/sau alte criterii legale, la valoarea de achiziţie sau la valoarea aportului în natură, după caz, şi ***nu sunt supuse amortizării***;

• În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcţiune, înaintea expirării duratei normale de utilizare, agenţii economici vor asigura acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora, conform procedurilor legale, iar diferenţa rămasă neacoperită din cheltuielile de exploatare, care însă nu va fi luată în calcul la determinarea profitului impozabil, aferent exerciţiului financiar respectiv;

• Pentru mijloacele fixe a căror valoare de intrare nu a fost recuperată integral prin amortizare, în cadrul duratelor normale de utilizare, ca urmare a unui grad redus de utilizare a mijloacelor fixe de bază, diferenţa de amortizare rămasă de recuperat se va include în cheltuielile de exploatare ale agenţilor economici, fără însă a se lua în calculul profitului impozabil;

• În cazuri justificate, Adunarea generală a acţionarilor, în cazul societăţilor comerciale, Consiliul de administraţie, în cazul Regiilor autonome, sau responsabilul cu gestiunea, în cazul Asociaţiilor fără scop lucrativ, pot aproba trecerea în conservare a mijloacelor fixe pe o perioadă de maximum un an, fără calcularea amortizării pe perioada respectivă.

În asemenea cazuri, amortizarea anuală aferentă perioadei de conservare se va recupera din profitul net al anului în care expiră durata normată de utilizare a mijlocului fix trecut în conservare.

II.7.5. Alte modalităţi şi particularităţi specifice privind calculul amortizărilor

A. ***Mijloacele fixe achiziţionate înainte de 31.12.1993*** şi care au fost înregistrate în fişele mijloacelor fixe, cu duratele de serviciu normate ale fondurilor fixe, aprobate prin Legea nr. 62/1968, republicată în luna ianuarie a anului 1977, determinarea duratei de utilizare normale rămase, în ani, se face cu ajutorul următoarei relaţii de calcul:

$$DUR = \left(1 - \frac{DSC}{DS}\right) \times DU$$

în care:

DUR - durata de utilizare rămasă, exprimată în ani;

DSC - durata de serviciu normată, consumată de la data punerii în funcţiune a mijlocului fix şi până la 31.12.1993, exprimată în ani;

DS - durata de serviciu normată a mijlocului fix, conform Legii nr. 62/1968, modificată prin Decretul nr. 393/1976, exprimată în ani;

DU - durata normală de utilizare (durata de amortizare) a mijlocului fix, conform „catalogului" privind duratele normale de funcţionare şi clasificare a mijloacelor fixe, exprimată în ani.

ATENŢIE!

- La mijloacele fixe achiziţionate după data de 31.12.1993, timpul sau duratele normale de utilizare sunt cele menţionate în ***„Catalogul privind duratele normale de funcţionare şi clasificarea mijloacelor fixe"***.

Pentru demonstraţie vom porni de la exemplul prezentat în lucrarea „Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale" – Ministerul Finanţelor:

- La o clădire industrială, cu pereţii din zidărie şi planşee din beton armat, utilizată în mediu normal, a cărei valoare rămasă actualizată, conform H.G. nr. 26 / 1992, la 31.12.1993, este de 250 milioane lei , amortizarea medie anuală se va determina astfel:

a) - Durata de serviciu normată, conform Legii nr. 62/1968, modificată prin Decretul nr. 393/1976 (DS) = 90 ani;

b) - Durata normală de utilizare, conform „Catalog" (DU) = 50 ani;

c) - Durata de serviciu normată consumată de la data punerii în funcţiune şi până la 31.12.1993 (DSC) = 27 ani;

- Durata normală de utilizare rămasă se va determina conform formulei prezentate, respectiv:

$$DUR = 1 - \frac{DSC}{DS} \times DU = 1 - \frac{27}{90} \times 50 = 35 \text{ ani}$$

- Cota medie sau rata medie de amortizare , în regimul de amortizare liniar (R_a), corespunzător duratei normale de utilizare rămase de 35 ani, conform Tabelului nr. 1 (anexă la normele legale), este de 2,9%, respectiv:

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) \times 100 = \left(\frac{100}{35} \right) \times 100 = 2{,}9\%$$

- Amortizarea medie anuală va fi:

$$A_a = VNC \times R_a$$

în care:

A_a -amortizarea medie anuală;

VNC -valoarea netă contabilă actualizată sau valoarea rămasă actualizată;

R_a -rata medie anuală a amortizării, în regim liniar.

Rezultă:

$$Aa = 250.000.000 \times 2{,}9\% = \frac{250.000.000 \times 2{,}9}{100} = 7.250.000 \text{ lei}$$

- Amortizarea inclusă în cheltuielile de exploatare va fi determinată în funcție de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază;

- Dacă presupunem că gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază se încadrează în intervalul 60 - 64%, atunci indicele de includere a amortizării anuale în cheltuielile de exploatare (conform Tabel nr. 2 – la normele legale) va fi de 60% , respectiv:

$$A_{CHe} = A_a \times I_{CHe}$$

în care:

A_{CHe} - amortizarea anuală inclusă în cheltuielile de exploatare;

A_a - amortizarea medie anuală;

I_{CHe} - indicele de includere a amortizării anuale în cheltuielile de exploatare (60%).

Rezultă:

$$A_{CHe} = A_a \times I_{CHe} = 7.250.000 \times 60\% = \frac{7.250.000 \times 60}{100} = 4.350.000 \text{ lei}$$

- ***Diferența de amortizare*** neinclusă în cheltuielile de exploatare va fi trecută pe cheltuieli excepționale şi nu se va lua în calcul la determinarea profitului impozabil:

$$D_n = A_n - A_{CHe}$$

în care:

D_n - diferenţa neinclusă în cheltuielile de amortizare.

Rezultă:

$$D_n = A_n - A_{chlo} = 7.250.000 - 4.350.000 = 2.900.000 \text{ lei}$$

B - Pentru mijloacele fixe care în Decretul nr. 393/1996 au prevăzute durate de serviciu exprimate în mii km echivalenţi (Grupa 61 - Mijloace de transport auto) sau în ore de zbor (Grupa 63 – Mijloace de transport aerian), duratele normale de utilizare rămase se vor calcula în ani, prin recalcularea duratelor de serviciu, exprimate în mii km echivalenţi sau ore de zbor, tot în ani, cu ajutorul următoarelor relaţii de calcul:

$$DS = \frac{DS'}{PA}$$

şi:

$$DSC = \frac{DSC'}{PA}$$

în care:

DS -durata de serviciu normată în mii km echivalenţi, respectiv înore de zbor, conform Decretului nr. 393/1976, exprimată în ani;

PA -parcursul anual mediu, realizat în mii km echivalenţi, respectiv ore de zbor;

DSC' -durata de serviciu normată consumată în mii km echivalenţi, respectiv ore de zbor, de la punerea în funcţiune a mijlocului fix până la data de 31.12.1993, conform evidenţelor agentului economic.

Pentru demonstraţie, vom porni de la un exemplu prezentat în „ ***Normele*** “ Ministerului Finanţelor :

- Pentru un mijloc de transport auto de persoane, cu o valoare rămasă actualizată, conform HG. nr. 26/1992 la 31.12.1993, de 15 milioane lei, amortizarea medie anuală se va determina astfel:

a) Durata de serviciu normată, conform Legii nr. 62/1968, modificată prin Decretul nr. 393/1976 (DS') = 300 mii km echivalenţi;

b) Durata normală de utilizare, conform Catalogului privind duratele normale de funcţionare şi clasificarea mijloacelor fixe (DU) = 8 ani;

c) Parcursul anual mediu realizat în mii km echivalenţi (PA) = 20.000 km echivalenţi;

d) Durata de serviciu normată consumată, în mii km echivalenţi, de la punerea în funcţiune şi până la 31.12.1993 (DSC) = 150 mii km echivalenţi.

În aceste condiţii, durata normală de utilizare rămasă se determină pe baza duratei de serviciu normate şi a parcursului anual mediu, exprimat în ani, astfel:

- Calculul duratei de serviciu normate (DS):

$$DS = \frac{DS'}{PA} = \frac{\text{300.000 km echivalenţi}}{\text{20.000 km echivalenţi}} = 15 \text{ ani}$$

- Calculul duratei de serviciu normată consumată, de la data punerii în funcţiune a mijlocului fix şi până la 31.12.1993, exprimată în ani (DSC):

$$DSC = \frac{DSC'}{PA} = \frac{\text{150.000 km echivalenţi}}{\text{20.000 km echivalenţi}} = 7{,}5 \text{ ani}$$

- Calculul duratei normale de utilizare rămasă exprimată în ani (DUR):

$$DUR = \left(1 - \frac{DSC}{DS}\right) \times DU = \left(1 - \frac{7{,}5}{15}\right) \times 8 = 4 \text{ ani}$$

- Rata medie anuală a amortizării, corespunzătoare duratei de utilizare rămase, se determină conform relaţiei (amortizare liniară).

$$R_a = \left(\frac{100}{T}\right) \times 100 = \left(\frac{100}{4}\right) \times 100 = 25\%$$

- Amortizarea medie anuală se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$A_a = VNC \times R_a$$

în care:

A_a - amortizarea medie anuală, calculată conform regimului de amortizare liniar, exprimată în ani;

VNC - Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă (DUR), exprimată în ani;

R_a - rata medie anuală a amortizării (cota medie anuală a amortizării) pentru regimul de amortizare liniar, exprimată în procente.

Rezultă:

$$A_a = VNC \times R_a = 15.000.000 \times 25\% = \frac{15.000.000 \times 25}{100} = 3.750.000 \text{ lei}$$

C - Amortizarea anuală a mijloacelor fixe şi investiţiilor, de natura clădirilor şi construcţiilor speciale ale minelor, salinelor cu extracţie în soluţie, prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi, pentru substanţe minerale solide a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor şi care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum şi a investiţiilor pentru descopertă, ***se calculează pe unitate de produs***, în funcţie de rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă.

Amortizarea pe unitatea de produs se recalculează:

- din 5 în 5 ani, la mine, cariere precum şi la cheltuielile de investiţii pentru descopertă;
- din 10 în 10 ani, la saline.

Recalcularea se face anual, în cazul când intervin schimbări mai importante (de minimum 10%) în volumul rezervelor exploatabile.

Amortizarea mijloacelor fixe şi a investiţiilor, calculată pe unitatea de produs, se determină în baza următoarelor relaţii de calcul:

$$Az = \frac{Vr}{R} \quad \text{şi} \quad Aa = Az \times C$$

în care:

Az - amortizarea, în lei, pe 1.000 tone de rezervă exploatabilă;

Vr - valoarea rămasă (valoarea netă contabilă) reevaluată a mijloacelor fixe aflate în funcţiune la 1.04.1992.

Pentru mijloacele fixe intrate în funcţiune după data de 1.04.1992, valoarea rămasă este egală cu valoarea de intrare.

R - rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă, în mii tone, existentă la începutul fiecărui exerciţiu financiar;

Aa - amortizarea anuală;

C - extracţia anuală de substanţă minerală utilă.

Exemplu:

- Un agent economic cu activitate în domeniul minier prezintă următoarea situaţie:
  - Valoarea rămasă a mijlocului fix (Vr) = 8.000.000 lei
  - Rezerva exploatabilă (R) = 12.000 mii tone
  - Extracţia anuală (C) = 600 mii tone
  - Determinarea amortizării, în lei, pe 1.000 tone de rezervă exploatabilă (Az):

$$Az = \frac{Vr}{R} = \frac{8.000.000 \text{ lei}}{12.000 \text{ mii tone}} \times 1.000 = 667 \text{ lei/1.000 tone}$$

  - Determinarea amortizării anuale (Aa):

$$Aa = Az \times C = \frac{667 \text{ lei}}{1.000 \text{ tone}} \times 600 \text{ mii} = \frac{667 \text{ lei} \times 600 \text{ mii tone}}{1.000 \text{ tone}} = 400.200 \text{ lei}$$

În cazul clădirilor şi construcţiilor speciale ale unor incinte miniere, care deservesc mai multe mine, precum şi pentru clădirile şi construcţiile speciale ale instalaţiilor de preparare, cu organizare independentă de exploatările miniere pe care le deservesc, amortizarea anuală se determină în baza următoarelor relaţii de calcul:

$$A_z = \frac{V_r}{R_1 + R_2 + ... + R_n}$$

Respectiv:

$$A_a = A_z \times C$$

în care:

$$C = C_1 (R_1) + C_2 (R_2) + ... C_3 (R_3)$$

Exemplu:

O instalaţie de preparare a minereurilor care deserveşte mai multe mine se amortizează în următoarele condiţii:

- Valoarea de intrare sau valoarea rămasă a instalaţiei (V_r) = 2.000.000.000 lei
- Rezerva exploatabilă a minei R_1 = 100.000 mii tone
- Rezerva exploatabilă a minei R_2 = 40.000 mii tone
- Rezerva exploatabilă a minei R_3 = 30.000 mii tone
- Extracţia anuală pentru mina (rezerva) R_1, respectiv, $C_1 (R_1)$ = 8.000 mii tone
- Extracţia anuală pentru mina (rezerva) R_2, respectiv $C_2(R_2)$ = 4.000 mii tone
- Extracţia anuală pentru mina (rezerva) R_3, respectiv $C_3 (R_3)$ = 2.000 mii tone

Rezultă:

a) Determinarea amortizării, în lei, pe 1.000 tone de rezervă exploatabilă (A_z):

$$A_z = \frac{V_r}{R_1 + R_2 + R_3} = \frac{2.000.000.000}{100.000 + 40.000 + 30.000} =$$

$$= \frac{2.000.000.000}{170.000 \text{ mii tone}} = 11.765 \text{ lei/1.000 tone}$$

b) Determinarea amortizării anuale (A_a):

$$A_a = A_z \times C$$

în care:

$$C = C_1 (R_1) + C_2 (R_2) + C_3 (R_3) = 8.000 + 4.000 + 2.000 = 14.000 \text{ mii tone}$$

Rezultă:

$$A_a = A_z \times C = 11.675 \times 14.000 = 163.450.000 \text{ lei}$$

D - Amortizarea funcţională sau variabilă este un tip de amortizare care reflectă micşorarea valorii unui mijloc fix, în funcţie de utilizarea sa.

În vederea calculării amortizării funcţionale sau variabile, se stabileşte mai întâi o ***bază de raportare***, care poate fi:

- numărul de bunuri produse cu ajutorul mijlocului fix respectiv;
- numărul de km parcurşi de mijloacele de transport;
- numărul orelor de zbor pentru aeronave;
- numărul orelor de funcţionare în cazul instalaţiilor sau utilajelor complexe etc.

Exemplu:

- Un mijloc fix cu valoarea de intrare în contabilitate de 100.000.000 lei, conform caracteristicilor tehnice, a fost prevăzut să producă 200.000 de repere (articole, piese etc.).

În vederea determinării amortizării anuale se parcurg următoarele etape:

a) Se determină mai întâi amortizarea unitară, în baza următoarei relaţii de calcul:

$$A_u = \frac{V_i}{Q}$$

în care:

A_u - amortizarea unitară;
V_i - valoarea de intrare în contabilitate a mijlocului fix;
Q - cantitatea sau capacitatea de producţie a mijlocului fix.

Rezultă:

$$A_u = \frac{V_i}{Q} = \frac{100.000.000}{200.000} = 500 \text{ lei/reperul (piesa)}$$

b) Se determină amortizarea anuală, prin înmulţirea numărului de repere realizate cu amortizarea unitară, respectiv:

$$A_a = N_r \times A_u$$

în care:

A_a - amortizarea anuală;
N_r - numărul de repere produse în anul respectiv;
A_u - amortizarea unitară.

Presupunem că agentul economic realizează cu mijlocul fix respectiv următoarele cantităţi de produse:

Anul 1 = 35.000 repere
Anul 2 = 40.000 repere
Anul 3 = 45.000 repere
Anul 4 = 42.000 repere
Anul 5 = 38.000 repere

Într-o astfel de situație ***Tabelul de amortizare*** se prezintă astfel:

Explicațiile financiare	Numărul de repere realizate (Nr)	Amortizarea anuală - lei - (Aa)
A1	35.000	17.500.000
A2	40.000	20.000.000
A3	45.000	22.500.000
A4	42.000	21.000.000
A5	38.000	19.000.000
TOTAL	200.000	100.000.000

LEGENDĂ - privind completarea tabelului:

• Anul 1 (A_1):

$Aa_1 = N_{r1} \times A_u = 35.000 \times 500 = 17.500.000$ lei/an

• Anul 2 (A_2):

$Aa_2 = N_{r2} \times A_u = 40.000 \times 500 = 20.000.000$ lei/an

• Anul 3 (A_3):

$Aa_3 = N_{r3} \times A_u = 45.000 \times 500 = 22.500.000$ lei/an

• Anul 4 (A_4):

$Aa_4 = N_{r4} \times A_u = 42.000 \times 500 = 21.000.000$ lei/an

• Anul 5 (A_5):

$Aa_5 = N_{r5} \times A_u = 38.000 \times 500 = 19.000.000$ lei/an

E - Amortizarea proporțională cu ordinea numerică inversă a anilor de amortizare este un model de amortizare care permite obținerea unei ***amortizări accelerate,*** prin aplicarea unei rate (cote) descrescătoare la o valoare constantă (metoda bazei de calcul constante şi a ratelor de amortizare variabile).

Această metodă de amortizare se aplică în legislația nord-americană şi este cunoscută sub numele de ***SOFTY*** (sum of the years digits).

Aplicarea acestei metode de calcul a amortizării presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) ***Determinarea sumei ansamblului de ani de utilizare*** a mijlocului fix, prin însumarea anilor reprezentând timpul sau durata normală de funcționare a mijlocului fix.

$$S = \sum_{i=1}^{n} A_i$$

în care:

S - suma ansamblului de ani de utilizare;

A_i - numărul de ani reprezentând durata normată de utilizare.

b) Determinarea ratei anuale descrescătoare (degresive) de amortizare.

$$R_d = \frac{A_{(n \ldots\ldots 3, 2, 1)}}{S}$$

în care:

R_d - rata anuală descrescătoare;

$A_{(n \ldots\ldots 3, 2, 1)}$ - anii reprezentând timpul sau durata normală de funcționare, în ordine descrescătoare;

S - suma ansamblului de ani de utilizare.

c) Determinarea amortizării anuale (anuității amortizării).

$$A_a = V_i \times R_d$$

în care:

A_a - amortizarea anuală;

V_i - valoarea de intrare în contabilitate a mijlocului fix;

R_d - rata medie anuală descrescătoare.

Exemplu:

- Un agent economic achiziționează un mijloc fix, la valoarea de intrare în contabilitate de 8.000.000 lei, având o durată normală de utilizare de 4 ani.

• Calculul amortizării după metoda SOFTY presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea sumei ansamblului de ani de utilizare (S):

$$S = \sum_{i=1}^{n} A_i$$

Rezultă:

$$S = \sum_{i=1}^{4} (1+2+3+4) = 10$$

b) Determinarea ratei anuale descrescătoare:

• $R_{d1} = \frac{4}{10} = 0,4$

$$\bullet R_{d2} = \frac{3}{10} = 0,3$$

$$\bullet R_{d3} = \frac{2}{10} = 0,2$$

$$\bullet R_{d4} = \frac{1}{10} = 0,1$$

c) Determinarea amortizării anuale (A_a):

- $A_{a1} = V_i \times R_{d1} = 8.000.000 \times 0,4 = 3.200.000$ lei/an
- $A_{a2} = V_i \times R_{d2} = 8.000.000 \times 0,3 = 2.400.000$ lei/an
- $A_{a3} = V_i \times R_{d3} = 8.000.000 \times 0,2 = 1.600.000$ lei/an
- $A_{a4} = V_i \times R_{d4} = 8.000.000 \times 0,1 = 800.000$ lei/an

Total = 8.000.000 lei

Tabelul de amortizare se prezintă astfel:

Exerciţiile financiare A_i	Valoarea de intrare (V_i) - lei	Rata anuală descrescătoare R_d	Amortizarea anuală (A_a) - lei -
A1	8.000.000	4 / 10 = 0,4	3.200.000
A2	8.000.000	3 / 10 = 0,3	2.400.000
A3	8.000.000	2 / 10 = 0,2	1.600.000
A4	8.000.000	1 / 10 = 0,1	800.000
TOTAL			8.000.000

ATENȚIE!

- Această metodă de amortizare se poate aplica şi într-o variantă progresivă, prin transformarea ratei (cotei) anuale degresive în rată anuală progresivă, adică schimbând ordinea anilor (se începe cu primul an).

În cadrul ***variantei progresive*** a metodei prezentate, tabloul de amortizare se prezintă astfel:

Exerciţiile financiare A_i	Valoarea de intrare (V_i) - lei	Rata anuală progresivă R_p	Amortizarea anuală (A_a) - lei -
A1	8.000.000	1 / 10	800.000
A2	8.000.000	2 / 10	1.600.000
A3	8.000.000	3 / 10	2.400.000
A4	8.000.000	4 / 10	3.200.000
TOTAL			8.000.000

LEGENDĂ - privind modul de completare a tabelului de amortizare:

- Anul 1 (A_1):

$$Aa_1 = V_i \times R_{p1}$$

în care:

R_p - rata progresivă de amortizare

Rezultă:

$Aa_1 = 8.000.000 \times 0,1 = 800.000$ lei/an

• Anul 2 (A_2):

$Aa_2 = 8.000.000 \times 0,2 = 1.600.000$ lei/an

• Anul 3 (A_3):

$Aa_3 = 8.000.000 \times 0,3 = 2.400.000$ lei/an

• Anul 4 (A_4):

$Aa_4 = 8.000.000 \times 0,4 = 3.200.000$ lei/an

Desigur, se observă că în cadrul amortizării progresive (crescătoare), logica de calcul este inversă ***metodei SOFTY***, anuitatea amortizării fiind mai mare, pe măsura expirării duratei de utilizare a mijlocului fix.

F - Amortizarea progresivă este o metodă de amortizare asemănătoare amortizării proporționale cu ordinea numerică crescătoare a anilor de amortizare, bazată pe următoarea relație de calcul:

$$A_a = \frac{A_i (T + A_i)}{2 \times T^2} \times V_i$$

în care:

A_a - amortizarea anuală sau anuitatea amortizării;

A_i - reprezintă anul de folosire;

T - timpul sau durata normală de utilizare a mijlocului fix;

V_i - valoarea de intrare în contabilitate a mijlocului fix.

Exemplu:

- Presupunând că un mijloc fix cu valoarea de inventar de 50.000.000 lei şi timpul sau durata de amortizare de 10 ani, amortizarea anuală, pentru cel de-al doilea an de utilizare, se va determina după relația prezentată, respectiv:

$$A_{a2} = \frac{A_2 (T + A_2)}{2 \times T^2} \times V_i = \frac{2 (10 + 2)}{2 \times 10^2} \times 50.000.000 =$$

$$= \frac{2 \times 12}{2 \times 100} \times 50.000.000 = \frac{24}{200} \times 50.000.000 = 0,12 \times 50.000.000 =$$

$= 6.000.000$ lei/an

Notă: Aceeaşi metodă de calcul se aplică pentru fiecare an în parte (A_1, A_2 ,....., A_n).

G. Amortizarea prin metoda dublului declin este o metodă degresivă de amortizare, care se determină prin înmulţirea valorii rămase de amortizat, cu dublul ratei medii anuale de amortizare în regimul de amortizare liniar, cu condiţia ca valoarea rămasă să nu fie redusă sub valoarea reziduală estimată.

Conform acestei metode de amortizare, determinarea ratei medii anuale de amortizare în regim liniar se realizează în baza următoarei relaţii de calcul:

$$R_{ad} = \left[\left(\frac{100}{T} \right) \times 100 \right] \times 2$$

în care:

R_{ad} - rata medie anuală de amortizare în regim liniar, dublată;
T - timpul sau durata normală de funcţionare a mijlocului fix.

În aceste condiţii, determinarea amortizării anuale se realizează în baza următoarei relaţii de calcul:

$$A_a = V_r \times R_{ad}$$

în care:

A_a - amortizarea anuală sau anuitatea amortizării;
V_r - valoarea rămasă de amortizat (valoarea netă contabilă);
R_{ad} - rata medie anuală de amortizat în regim liniar, dublată.

H. Metoda inventarului este o metodă de amortizare utilizată în cazul unor bunuri de mică valoare şi scurtă durată, care se bazează pe următoarea metodă de calcul:

$$D_t = S_i + I - S_f$$

în care:

D_t - deprecierea totală;
S_i - soldul iniţial, respectiv valoarea bunurilor existente în gestiune la începutul perioadei de gestiune;
I - intrările de bunuri (la valoarea de intrare) în cursul perioadei;
S_f - soldul final, adică valoarea rămasă la sfârşitul perioadei.

I. Amortizarea globală este o metodă de amortizare bazată pe globalizarea tuturor mijloacelor fixe pe care le deţine agentul economic şi se determină ca un produs între valoarea medie anuală a mijloacelor fixe şi rata medie globală a amortizării, respectiv:

$$A_g = V_{ma} \times R_g$$

în care:

A_g - amortizarea globală;
V_{ma} - valoarea medie anuală a mijloacelor fixe;
R_g - rata globală a amortizării.

Pentru a se putea determina amortizarea globală este necesar (după cum se observă din formula de calcul) determinarea a doi indicatori, respectiv:

a) Determinarea valorii medii anuale a mijloacelor fixe (V_{ma}), în baza următoarei relaţii de calcul:

$$V_{ma} = V_c + V_{ci} - V_{ce}$$

în care:

V_{ma} - valoarea medie anuală a mijloacelor fixe;

V_c - valoarea contabilă a mijloacelor fixe existente la începutul anului, care poate fi, sau o ***valoare contabilă de intrare,*** dacă mijlocul fix este achiziţionat şi intră în funcţiune chiar în prima zi a anului, sau o valoare rămasă, adică valoarea netă contabilă a mijlocului fix (VNC);

V_{ci} - valoarea contabilă medie a mijloacelor fixe intrate în cursul anului;

V_{ce} - valoarea contabilă medie a mijloacelor fixe, ieşite în cursul anului.

Respectiv: ***Determinarea V_{ci}***

$$V_{ci} = \sum_{i=1}^{n} \frac{V_{il}}{12}$$

în care:

V_{ci} - valoarea contabilă medie a mijloacelor fixe intrate în cursul anului;

V_{il} - valoarea intrărilor de mijloace fixe, în funcţie de numărul de luni de funcţionare.

- ***Determinarea V_{ce}*** :

$$V_{ce} = \sum_{i=1}^{n} \frac{V_{el}}{12}$$

în care:

V_{ce} - valoarea contabilă medie a mijloacelor fixe ieşite în cursul anului;

V_{el} - valoarea ieşirilor, în funcţie de numărul de luni de nefuncţionare.

b) Determinarea ratei globale a amortizării (R_g), în baza următoarei relaţii de calcul:

$$R_g = \frac{A_{at}}{V_{cm}}$$

în care:

R_g - rata globală a amortizării;

A_{at} - amortizarea anuală totală;

V_{cm} - valoarea contabilă medie anuală a activelor amortizabile.

Cunoscând toate aceste elemente, se poate determina amortizarea anuală efectivă, în baza următoarei relaţii de calcul:

$$A_{ae} = S_{di} \times R_g$$

în care:
A_{ae} - amortizarea anuală efectivă;
S_{di} - soldul debitor al imobilizărilor amortizabile la închiderea exercițiului financiar;
R_g - rata globală a amortizării.

II.7.6. Amortizarea fiscală

În principiu, elementele definitorii ale oricărui sistem de amortizare sunt:
- ***Valoarea de amortizat***, care poate fi ***valoarea de intrare*** în contabilitate sau ***valoarea rămasă***, adică valoarea netă contabilă a mijlocului fix;
- ***Rata medie anuală sau cota medie anuală a amortizării***, care se determină în funcție de modelul de amortizare utilizat;
- ***Timpul sau durata normală de utilizare*** a mijlocului fix.

Pe lângă aceste elemente strict tehnice ale procesului de amortizare contabilă a mijloacelor fixe, intervin şi alte elemente, în special de ***natură fiscală***.

Tocmai de aceea am acordat un paragraf separat ***amortizării*** care ia în considerare factorul fiscal, care permite agentului economic să determine ***deprecierea economică a mijlocului fix,*** în concordanță cu ***normele fiscale***.

Amortizarea mijloacelor fixe este un element rectificativ, cu ajutorul căruia se corectează valoarea de intrare a mijloacelor fixe, însă în ***calcul amortizării***, conform ***metodei de amortizare reglementată de legislația românească*** (amortizarea liniară, amortizarea degresivă şi amortizarea accelerată) trebuie să se țină cont şi de ***legislația fiscală***.

Din acest punct de vedere, facem mențiunea că ***legislația fiscală*** grupează cheltuielile agentului economic în două mari categorii:
- cheltuieli deductibile fiscal;
- cheltuieli nedeductibile fiscal.

Astfel, la calculul profitului impozabil (rezultatului fiscal), cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt aferente realizării veniturilor exercițiului, precum şi cele considerate deductibile în conformitate cu legislația românească, în timp ce cheltuielile nedeductibile măresc masa impozabilă, respectiv:

$$P_i = V - CH_d + CH_n - D_f$$

în care:
P_i - profitul impozabil;
V - veniturile realizate;
CH_d - cheltuielile deductibile fiscal;
CH_n - cheltuielile nedeductibile fiscal;
D_f - deduceri fiscale (fond de rezervă, unele venituri din provizioane etc.).

Aceste precizări s-au făcut în ideea de a arăta că ***amortizării contabile*** i se suprapune o ***amortizare fiscală***, care, în funcție de politica economică a statului, poate conduce la distorsionarea amortizării contabile.

Influența fiscalității asupra contabilității în astfel de situații conduce la o distorsionare a realității contabile, astfel:

- se produce o subevaluare a valorii nete contabile (VNC) a mijloacelor fixe supuse procesului de amortizare, în raport cu utilizarea lor;
- se produce o creştere a cheltuielilor cu amortizarea, aferente exploatării.

Practic, influenţa fiscală asupra contabilităţii se manifestă prin adăugarea la cheltuielile cu amortizarea, deductibile fiscal, ce corespund deprecierii reale, justificate economic a mijloacelor fixe, a unor cheltuieli cu amortizarea suplimentare, care nu au o justificare economică, în scopul stimulării procesului investiţional sau în alte scopuri de politică economică.

Astfel, doar ***sistemul de amortizare în regim liniar*** reflectă o amortizare raţională, justificată din punct de vedere economic (contabil), în conformitate cu principiile şi regulile imaginii fidele a patrimoniului, în timp ce ***amortizarea degresivă*** şi cea ***accelerată***, indiferent dacă valorile calculate în baza acestor sisteme sunt peste nivelul, sau sub nivelul amortizării liniare, sunt considerate ***amortizări fiscale*** (reflectă influenţa fiscalităţii asupra contabilităţii).

În România, punerea de acord a ***amortizării contabile*** cu ***amortizarea fiscală*** se realizează prin folosirea a două metode speciale de amortizare, respectiv:

- metoda amortizării derogatorii
- metoda de subactivitate

II.7.6.1. Metoda amortizării derogatorii

Amortizarea derogatorie permite agentului economic să prezinte o imagine fidelă în ceea ce priveşte deprecierea economică a mijloacelor fixe, concomitent cu permisiunea legală de a contabiliza cheltuieli cu amortizarea, suplimentare celor justificate economic.

Practic, ***amortizarea derogatorie*** se bazează pe un principiu potrivit căruia diferenţa dintre ***amortizarea degresivă***, considerată ***amortizare fiscală,*** şi ***amortizarea liniară***, considerată ***amortizare contabilă,*** este ***o amortizare derogatorie.***

Amortizarea derogatorie este inclusă în categoria capitalurilor proprii, sub formă de ***provizioane reglementate***, iar cheltuielile de amortizare suplimentare, calculate ca diferenţa dintre deprecierea normală (contabilă) şi cea fiscală, sunt considerate ***cheltuieli excepţionale***.

Pentru demonstraţie, presupunem următorul exemplu:

Exemplu:

- Un agent economic achiziţionează şi pune în funcţiune un mijloc fix, la data de 1 ianuarie, având valoarea de intrare în contabilitate de 5.000.000 lei şi timpul sau durata normală de funcţionare de 5 ani.

Pentru determinarea amortizării derogatorii se parcurg următoarele etape:

- se determină amortizarea mijlocului fix, în regim de amortizare liniar;
- se determină amortizarea mijlocului fix, în regimul de amortizare degresiv (varianta AD_1);
- se determină amortizarea derogatorie (provizioanele reglementate);
- se fac înregistrările contabile corespunzătoare:

A. Determinarea amortizării mijlocului fix în regimul de amortizare liniar:

• Determinarea ratei medii anuale de amortizare

$$R_a = \left(\frac{100}{T} \right) \times 100 = \left(\frac{100}{5} \right) \times 100 = 20\%$$

• Determinarea amortizării anuale:

$$A_a = V_i \times R_a = 5.000.000 \times 20\% = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei}$$

• Determinarea valorii nete contabile (VNC), adică a valorii rămase:

$$VNC = V_i - A_c$$

în care:

VNC - valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă;
V_i - valoarea de intrare în contabilitate a mijlocului fix;
A_c - amortizarea cumulată.

Respectiv:

$$A_c = \sum_{i=1}^{n} A_a$$

în care:

A_c - amortizarea cumulată.

B. Determinarea amortizării mijlocului fix în regimul de amortizare degresiv (varianta AD_1).

• Determinarea ratei medii anuale degresive, pentru un mijloc fix cu durată normală de funcționare de 5 ani:

$$R_{ad} = \left[\left(\frac{100}{T} \right) \times 100 \right] \times 1,5 = \left[\left(\frac{100}{5} \right) \times 100 \right] \times 1,5 = 20\% \times 1,5 = 30\%$$

• Determinarea amortizării anuale degresive:

$$A_d = V_{i(r)} \times R_{ad}$$

în care:

A_d - amortizarea degresivă;
$V_{i(r)}$ - valoarea de intrare (în primul an de amortizare) sau valoarea rămasă (valoarea netă contabilă - VNC) în ceilalți ani de funcționare rămaşi;
R_{ad} - rata medie anuală degresivă.

• Determinarea amortizării derogatorii, în baza următoarei relaţii de calcul:

$$AD = A_d - A_a$$

în care:

AD - amortizare anuală derogatorie

A_d - amortizare anuală degresivă

A_a - amortizare anuală liniară

După efectuarea calculelor corespunzătoare, tabloul (programul) de amortizare se prezintă astfel:

Exerciţiile financiare sau anii de funcţionare (A_1)	Amortizarea liniară		Amortizarea degresivă (AD_2)		Amortizarea derogatorie (AD)	
	Amortizarea anuală liniară (A_a) - lei -	Valoarea rămasă (VNC) - lei -	Amortizarea anuală degresivă (A_d) - lei -	Valoarea rămasă (VNC) - lei -	Creşteri de provizioane reglementate şi cheltuieli excepţionale - lei -	Reduceri de provizioane reglementate şi cheltuieli excepţionale - lei -
0	1	2	3	4	5 = 3 – 1	6 = 3 – 1
A_1	1.000.000	4.000.000	1.500.000	3.500.000	+ 500.000	-
A_2	1.000.000	3.000.000	1.050.000	2.450.000	+ 50.000	-
A_3	1.000.000	2.000.000	816.667	1.633.333	-	- 183.333
A_4	1.000.000	1.000.000	816.667	816.667	-	- 183.333
A_5	1.000.000		816.667	-	-	- 183.333
Total						

LEGENDĂ - privind calculul amortizării derogatorii:

• Anul 1 (A_1):

$AD_1 = Ad_1 - Aa_1 = 1.500.000 - 1.000.000 = 500.000$ lei/an

• Anul 2 (A_2):

$AD_2 = Ad_2 - Aa_2 = 1.050.000 - 1.000.000 = 50.000$ lei/an

• Anul 3 (A_3):

$AD_3 = Ad_3 - Aa_3 = 816.667 - 1.000.000 = - 183.333$ lei/an

• Anul 4 (A_4):

$AD_4 = Ad_4 - Aa_4 = 816.667 - 1.000.000 = - 183.333$ lei/an

• Anul 5 (A_5):

$AD_5 = Ad_5 - Aa_5 = 816.667 - 1.000.000 = - 183.333$ lei/an

- După cum se poate observa din ***tabloul de amortizare derogatorie***, pentru primul şi al doilea an de amortizare a mijlocului fix se constituie ***provizioane reglementate***, în sumă de 550.000 lei, respectiv, 500.000 lei în anul 1 (A_1) şi 50.000 lei în anul 2 (A_2) de amortizare.

Provizioanele reglementate se constituie pe seama cheltuielilor excepţionale privind provizioanele reglementate.

- De asemenea, tot din tabelul de amortizare derogatorie rezultă că în exerciţiile financiare A_3, A_4, şi A_5 are loc diminuarea provizioanelor reglementate, constituite în primii doi ani şi trecerea acestora (în aceeaşi sumă) la venituri excepţionale din provizioane.

ATENŢIE!

- În cazul folosirii ***amortizării derogatorii*** apar categoriile economice de ***impozit amânat la plată***, în anii în care se constituie provizioanele reglementate, şi de ***impozit reintegrat*** în ***rezultatul fiscal*** (profitul impozabil), în anii în care provizioanele reglementate constituite se transferă la venituri.

Astfel, în toţi anii (exerciţiile financiare) în care amortizarea degresivă va fi mai mare decât amortizarea liniară, se vor constitui ***provizioane reglementate,*** reprezentând diferenţa dintre cele două tipuri de amortizare şi implicit vom avea ***un impozit amânat la plată***.

În aceeaşi ordine de idei, în toţi anii în care amortizarea liniară va fi mai mare decât amortizarea degresivă va avea loc o diminuare a provizioanelor reglementate, pe seama veniturilor excepţionale din provizioane reglementate.

Rezultă:

- Dacă $A_d > A_a$ => se constituie provizioane reglementate, pe seama cheltuielilor excepţionale privind provizioanele reglementate
- Dacă $A_a > A_d$ => se diminuează provizioanele reglementate, prin transferarea acestora la venituri excepţionale din provizioane reglementate.

În ceea ce priveşte ***impozitul amânat***, acesta va fi:

- În anul 1 (A_1):

$$I_{a1} = S_{pr1} \times C_{ip}$$

în care:

I_a - impozitul amânat în primul an;
S_{pr} - suma reprezentând provizionul reglementat;
C_{ip} - cota de impozit pe profit.

Rezultă:

$$I_{a1} = S_{pr1} \times C_{ip} = 500.000 \times 38\% = \frac{500.000 \times 38}{100} = 190.000 \text{ lei}$$

- Impozitul amânat în anul 2 (A_2):

$$I_{a2} = (S_{pr1} \times S_{pr2}) \times C_{ip} = (500.000 + 50.000) \times 38\% = \frac{550.000 \times 38}{100} = 209.000 \text{ lei}$$

În acelaşi mod se procedează în exerciţiile financiare când se produc ***reintegrări de impozit***, respectiv:

$$I_r = S_{pv} \times C_{ip}$$

în care:

I_r - impozitul reintegrat în rezultatul fiscal;

S_{pv} - suma provizionului reglementat transferat la venituri excepţionale din provizioane;

C_{ip} - cota de impozit pe profit.

Rezultă:

• În anul 3 (A_3):

$$I_{r3} = S_{pv3} \times C_{ip} = 183.333 \times 38\% = \frac{183.333 \times 38}{100} = 69.667 \text{ lei}$$

• În anul 4 (A_4):

$$I_{r4} = (S_{pv3} + S_{pv4}) \times C_{ip} = (183.333 + 183.333) \times 38\% = 366.666 \times 38\% = 139.333 \text{ lei}$$

• În anul 5 (A_5):

$$I_{r5} = (S_{pv3} + S_{pv4} + S_{pv5}) \times C_{ip} = (183.333 + 183.333 + 183.333) \times 38\% = 550.000 \times 38\% = 209.000 \text{ lei}$$

ATENŢIE!

- Planul de conturi general nu cuprinde conturi care să reflecte impozitul amânat sau impozitul reintegrat şi deci aceste categorii economice nu au o aplicare practică.

C. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor prezentate (în baza tabelului de amortizare derogatorie)

Anul 1 (A_1):

• Reflectarea în contabilitate a amortizării liniare:

Formula contabilă:

1.000.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizările	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	1.000.000

Notă! Această formulă contabilă se repetă pe parcursul celor 5 ani în care se realizează amortizarea completă.

• Reflectarea în contabilitate a amortizării derogatorii.

Formula contabilă:

500.000	6874 - Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate	=	141 – Provizioane reglementate	500.000

ATENŢIE!

- Mari personalităţi ale ştiinţei contabile româneşti propun, pe bună dreptate, reflectarea în contabilitate a impozitului amânat, respectiv reintegrat, prin folosirea următoarelor conturi şi formule contabile:

• ***Pentru impozitul amânat la plată:***

149 – Impozite amânate privind provizioane reglementate	=	449 - Impozit amânat la plată

Respectiv:

697 - Cheltuieli cu impozite amânate	=	6874 - Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate

• ***Pentru impozitul reintegrat în rezultatul fiscal:***

449 - Impozit amânat la plată	=	449 - Impozite amânate privind provizioane reglementate

Repetăm - Legislaţia contabilă nu permite utilizarea acestor conturi şi proceduri (cu excepţia contului 6874).

Anul 2 (A_2):

- Reflectarea în contabilitate a provizioanelor pentru amortizarea derogatorie:

Formula contabilă:

50.000	6874 - Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate	=	141 - Provizioane reglementate	50.000

Anul 3 (A_3):

- Reflectarea în contabilitate a diminuării provizioanelor constituite, prin transferarea acestora la venituri:

Formula contabilă:

183.333	141 - Provizioane reglementate	=	7874 - Venituri excepţionale din provizioane reglementate	183.333

Notă! - Formula contabilă se repetă şi în anii 4 şi 5 (A_4 şi A_5).

II.7.6.2. Metoda amortizării de subactivitate

Metoda amortizării de subactivitate foloseşte drept criteriu de diferenţiere dintre amortizarea contabilă şi cea fiscală ***gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază***.

Potrivit Legii nr. 15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, ***amortizarea calculată*** se include în cheltuielile de exploatare ale agenţilor economici, în directă corelaţie cu ***gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază***, aflate în patrimoniul agenţilor economici.

Aceasta înseamnă că, indiferent de regimul de amortizare folosit de agentul economic, gradul de deducere a amortizării la impozitarea profitului este în funcţie de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază.

Diferenţa de amortizare rezultată ca urmare a neutilizării mijloacelor fixe de bază (ca urmare a aplicării gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază) a cunoscut două metode de evidenţiere, respectiv:

- Până în anul 1996, ***diferenţa de amortizare*** se evidenţiază în debitul contului de ordine şi evidenţă (în afara bilanţului) ***8045 - Amortizarea mijloacelor fixe aferentă gradului de neutilizare***, iar la expirarea duratei normale de funcţionare a mijloacelor fixe, diferenţa de amortizare se introduce în cheltuielile de exploatare, în mod eşalonat, pe o perioadă care nu va depăşi 5 ani, fără a fi deductibilă la stabilirea profitului impozabil.
- Începând cu anul 1998, ***diferenţa de amortizare*** se înregistrează la cheltuieli excepţionale, fiind nedeductibilă fiscal.

Conform OG. nr.4/1998, privind reglementarea amortizării activelor corporale pentru anul 1998 şi a Normelor metodologice privind determinarea gradului de utilizare a mijloacelor fixe deţinute de agenţii economici, necesar stabilirii valorii amortizării care se include în cheltuielile de exploatare pe anul 1998, ***gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază*** se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$G_{u\%} = \frac{E_{m1}}{E_{mo}} \times K \times I_{pr}$$

în care:

G_u - gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază, exprimat în procente;

E_{m1} - indicatorul de eficienţă a mijloacelor fixe de bază, în anul curent (în cazul nostru anul 1997);

E_{mo} - indicatorul de eficienţă a mijloacelor fixe de bază, în perioada luată ca bază, care poate fi anul de înfiinţare sau de dobândire a mijloacelor fixe de bază;
K - coeficientul de corecţie, prevăzut în anexa nr.2 la Normele metodologice, care se calculează la nivel naţional, pe ramuri de activitate;
I_{pr} - indicele mediu al preţurilor, rezultat în urma reevaluării mijloacelor fixe, în corporale şi modificarea capitalului social.

ATENŢIE!
- Pentru agenţii economici înfiinţaţi în perioada 1990 - 1991, gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază se înmulţeşte cu 1.000, pentru cei înfiinţaţi în perioada 1992 – 1994 se înmulţeşte cu 100, iar pentru restul agenţilor economici se înmulţeşte cu 1.

Rezultă deci că relaţia de calcul al gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază, poate fi:

$$G_{u\%} = \frac{E_{m1}}{E_{mo}} \times K \times I_{pr} \times (1.000 \text{ sau } 100)$$

După cum se observă, pentru determinarea gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază este necesar să determinăm elementele care intră în ***formula de calcul***, respectiv:

• ***Determinarea indicatorului de eficienţă a utilizării mijloacelor fixe de bază (E_m):***

$$E_m = \frac{V_e}{V_{ma}}$$

în care:
E_m - indicatorul de eficienţă a utilizării mijloacelor fixe de bază;
V_e - venituri din exploatare;
V_{ma} - valoarea medie anuală a mijloacelor fixe de bază.

• ***Determinarea valorii medii anuale a mijloacelor fixe:***

$$V_{ma} = V_i + V_{mfi} + V_{mfe}$$

în care:
V_{ma} - valoarea medie anuală a mijloacelor fixe;
V_i - valoarea de intrare sau valoarea de inventar a mijloacelor fixe;
V_{mfi} - valoarea medie anuală a mijloacelor fixe intrate;
V_{mfe} - valoarea medie anuală a mijloacelor fixe ieşite.

• ***Determinarea valorii medii anuale a mijloacelor fixe intrate (V_{mfi}):***

$$V_{mfi} = \frac{V_i \times L}{12}$$

în care:

V_{mfi} - valoarea medie anuală a mijloacelor fixe intrate;

V_i - valoarea de intrare sau valoarea de inventar a mijloacelor fixe intrate;

L - timpul sau numărul de luni întregi, din luna următoare celei de intrare a mijloacelor fixe, până la sfârşitul anului.

• ***Determinarea valorii medii anuale a mijloacelor fixe ieşite (V_{mfe}):***

$$V_{mfe} = \frac{V_e \times L}{12}$$

în care:

V_{mfe} - valoarea medie anuală a mijloacelor fixe ieşite;

V_e - valoarea contabilă de ieşire a mijloacelor fixe;

L - timpul sau numărul de luni întregi, din luna următoare celei de ieşire a mijloacelor fixe, până la sfârşitul anului.

O reflectare mai clară a indicatorului de eficiență a utilizării mijloacelor fixe de bază reiese prin folosirea următoarei relații de calcul:

$$E_m = \frac{V_e}{V_{ma}} = \frac{CA \pm \Delta Q_s + Q_i + S_e + V_{pe} + A_{ve}}{V_{ma}}$$

în care:

CA - cifra de afaceri;

Q_s - producția stocată;

Q_i - producția de imobilizări;

S_e - subvenții de exploatare;

V_{pe} - venituri din provizioane pentru exploatare;

A_{ve} - alte venituri din exploatare.

• ***Determinarea indicelui mediu al prețurilor (I_{pr}):***

$$I_{pr} = \frac{V_{ir}^{(1997)}}{V_{in}^{(1997)}}$$

în care:

I_{pr} - indicele mediu al prețurilor, rezultat în urma reevaluării mijloacelor fixe, conform HG nr. 500/1994;

$V_{ir, 1997}$ - valoarea de intrare a mijloacelor fixe de bază reevaluate, conform HG nr. 500/1994, existente în patrimoniu la 31.12.1997;

$V_{in, 1997}$ - valoarea de intrare a aceloraşi mijloace fixe de bază, nereevaluate conform HG nr. 500/1994, existente în patrimoniu la 31.12.1997.

• ***Determinarea coeficientului de corecție*** - valoarea coefiecientului este prevăzută în anexa nr.2 la Normele metodologice:

$$\left(K_{\%} = \frac{\sum K_i \times V_i}{100} \right)$$

• ***Indicele de includere a amortizării anuale în cheltuielile de exploatare, corelat cu gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază***, este prezentat în tabelul următor:

Tabelul nr.2

Gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază (%)	Indicele de includere a amortizării anuale în cheltuielile de exploatare (%)
0 - 4	0
5 - 9	5
10 - 14	10
15 - 19	15
20 - 24	20
25 - 29	25
30 - 34	30
35 - 39	35
40 - 44	40
45 - 49	45
50 - 54	50
55 - 59	55
Gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază (%)	Indicele de includere a amortizării anuale în cheltuielile de exploatare (%)
60 - 64	60
65 - 69	65
70 - 74	70
75 - 79	75
80 - 84	80
85 - 89	90
90 - 95	100

De exemplu, conform tabelului, la un grad de utilizare a mijloacelor fixe de bază de 85 - 89%, indicele de includere a amortizării anuale, exprimat în procente, în cheltuielile de exploatare este de 90%.

Presupunând că amortizarea medie anuală este de 5.000.000 lei/an, la un grad de utilizare a mijloacelor fixe de 85 - 89%, indicele de includere a amortizării anuale, în cheltuielile de exploatare, este de 90%, respectiv:

$$A_{CHe} = A_a \times I_{CHe}$$

în care:

A_{CHe} - amortizarea inclusă în cheltuielile de exploatare;

A_a - amortizarea anuală (anuitatea amortizării);

I_{CHe} - indicele de includere a amortizării anuale în cheltuielile de exploatare.

Rezultă:

A_a = 5.000.000 lei

I_{CHe} / pt. Gu% = 85 - 89% = 90%

$$A_{CHe} = A_a \times I_{CHe} = 5.000.000 \times 90\% = \frac{5.000.000 \times 90}{100} = 4.500.000 \text{ lei}$$

Diferența de amortizare neinclusă în cheltuielile de exploatare ale exercițiului financiar (D_n), se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$D_n = A_a - A_{CHe}$$

în care:

D_n - diferența de amortizare neinclusă în cheltuielile de exploatare;

A_a - amortizarea anuală;

A_{CHe} - amortizarea inclusă în cheltuielile de exploatare.

Rezultă:

$$D_n = A_a - A_{CHe} = 5.000.000 - 4.500.000 = 500.000 \text{ lei}$$

Reflectarea în contabilitate a unei astfel de situații presupune două abordări.

a) În cazul diferențelor de amortizare neincluse în cheltuielile de exploatare, până în anul 1996, se fac următoarele înregistrări contabile:

- Reflectarea în contabilitate a amortizării incluse în cheltuielile de exploatare:

Formula contabilă:

4.500.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	4.500.000

- pentru diferența de amortizare neinclusă în cheltuieli, se procedează la debitarea contului de ordine şi evidență, în afara bilanțului ***8045 - Amortizarea mijloacelor fixe, aferentă gradului de neutilizare***.

D	8045 - Amortizarea mijloacelor fixe aferentă gradului de neutilizare	C
500.000		-

La expirarea duratei normale de funcționare a mijloacelor fixe, diferența neamortizată se introduce în cheltuielile de exploatare, în mod eşalonat, pe o perioadă care nu trebuie să depăşească 5 ani, prin intermediul următoarei formule contabile:

500.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	500.000

şi concomitent:

D 8045 - Amortizarea mijloacelor fixe aferentă gradului de neutilizare C

-	500.000

ATENȚIE! - Diferența de amortizare este o cheltuială nedeductibilă fiscal.

b) În cazul diferențelor de amortizare neincluse în cheltuielile de exploatare, începând cu anul 1998, se fac următoarele înregistrări contabile:

- Reflectarea în contabilitate a amortizării incluse în cheltuielile de exploatare:

Formula contabilă:

4.500.000	6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale	4.500.000

- Reflectarea în contabilitate a diferenței de amortizare neincluse în cheltuielile de exploatare.

500.000	6871 Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale (analitic: Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale neutilizate)	500.000

Indicatorii de eficiență economică a activelor fixe, stabiliți prin HG nr. 909/1997, sunt următorii:

- Rata capitalului propriu față de activele fixe (R_{cp}):

$$R_{cp} = \frac{C_p}{A_f} \times 100$$

în care:

R_{cp} - rata capitalului propriu față de activele fixe;

C_p - capitalul propriu;
A_f - activele fixe.

• Rata capitalului permanent față de activele fixe (RCP):

$$RCP = \frac{CP}{A_f} \times 100$$

în care:
RCP - rata capitalului permanent față de activele fixe;
CP - capitalul permanent;
A_f - activele fixe.

La rândul său, ***capitalul permanent*** se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$CP = C_p + D_f$$

în care:
CP - capitalul permanent;
C_p - capitaluri proprii;
D_f - datorii financiare;

• Rata de imobilizare a activelor fixe (R_i):

$$R_i = \frac{A_f}{A_t} \times 100$$

în care:
R_i - rata de imobilizare a activelor fixe;
A_f - active fixe;
A_t - active totale.

• Rata activelor fixe:
- fără amortizare accelerată:

$$R_{af} = \frac{P_b}{A_f} \times 100$$

- cu amortizare accelerată:

$$R_{af} = \frac{(P_b)'}{A_f} \times 100$$

în care:
R_{af} - rata activelor fixe;

P_b - pofit brut, fără amortizarea accelerată a mijloacelor fixe;
$(P_b)'$ - profit brut, cu amortizarea accelerată a mijloacelor fixe.

• Rata rentabilității financiare (R_f):
- fără amortizarea accelerată:

$$R_f = \frac{P_n}{C_p} \times 100$$

- cu amortizarea accelerată:

$$R_f = \frac{(P_n)'}{C_p} \times 100$$

în care:
R_f - rata rentabilității financiare;
P_n - profitul net, fără amortizarea accelerată a mijloacelor fixe;
$(P_n)'$ - profitul net, cu amortizarea accelerată a mijloacelor fixe;
C_p - capitalul propriu.

• Rata rentabilității veniturilor (R_v):
- fără amortizarea accelerată:

$$R_v = \frac{P_b}{CA} \times 100$$

- cu amortizarea accelerată:

$$R_v = \frac{(P_b)'}{CA} \times 100$$

în care:
R_v - rata rentabilității veniturilor;
P_b - profitul brut, fără amortizarea accelerată a mijloacelor fixe;
$(P_b)'$ - profitul brut, cu amortizarea accelerată a mijloacelor fixe;
CA - cifra de afaceri.

• Rata rentabilității resurselor (R_r):
- fără amortizare accelerată:

$$R_r = \frac{P_b}{CH_e} \times 100$$

- cu amortizarea accelerată:

$$R_r = \frac{(P_b)'}{CH_e} \times 100$$

în care:

R_r - rata rentabilităţii resurselor;
P_b - profitul brut, obţinut fără amortizarea accelerată a mijloacelor fixe;
$(P_b)'$ - profitul brut, obţinut cu amortizarea accelerată a mijloacelor fixe.

Exemplu: - ***privind folosirea metodei amortizării de subactivitate.***

Un agent economic prezintă următoarea situaţie:

- venituri din exploatare în anul 1990 = 500.000.000 lei
- valoarea medie anuală a mijloacelor fixe de bază în anul 1990 = 200.000.000 lei
- venituri din exploatare în anul 1997 = 18.000.000.000 lei
- valoarea medie a mijloacelor de bază în anul 1997 = 14.000.000.000 lei
- valoarea de intrare a mijloacelor fixe de bază, reevaluate conform HG. nr. 500/1994, la 31.12.1997 = 13.000.000.000
- valoarea de intrare a mijloacelor fixe nereevaluate conform HG. nr. 500/1994, la 31.12.1994 = 3.000.000.000 lei
- coeficientul de corecţie a preţurilor = 0,007

Rezolvarea acestui caz presupune efectuarea următoarelor operaţii:

- ***Determinarea indicatorului de eficienţă a utilizării mijloacelor fixe în anul 1990: ($E_{m(1990)}$)***

$$E_{m\,(1990)} = \frac{V_{e\,(1990)}}{V_{ma\,(1990)}} = \frac{500.000.000}{200.000.000} = 2,5$$

- ***Determinarea indicatorului de eficienţă a utilizării mijloacelor fixe în anul 1997 : ($E_{m(1997)}$):***

$$E_{m\,(1997)} = \frac{V_{e\,(1997)}}{V_{ma\,(1997)}} = \frac{18.000.000.000}{14.000.000.000} = 1,29$$

- ***Determinarea indicelui mediu al preţurilor (I_{pr}):***

$$I_{pr} = \frac{V_{ir\,(1997)}}{V_{in\,(1997)}} = \frac{13.000.000.000}{3.000.000.000} = 4,34$$

• ***Coeficientul de corecție a prețurilor:***

$$K_{1997/\text{an de inf iint are}} = \frac{\sum K_i \times V_i}{100} = 0.007$$

• ***Determinarea gradului de utilizare a mijloacelor fixe ($G_{u\%}$):***

$$G_{u\%} = \frac{E_{m\,(1997)}}{E_{m\,(1990)}} \times K \times I_{pr} \times 1000 = \frac{1,29}{2,5} \times 0,007 \times 4,34 \times 1.000 =$$

$$= 0,52 \times 0,007 \times 4,34 \times 1.000 = 15,80\%$$

• Conform ***Tabelului nr.2*** din Normele de aplicare a amortizării mijloacelor fixe, privind introducerea amortizării anuale în cheltuielile de exploatare, în funcție de ***gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază***, pentru un grad de utilizare a mijloacelor fixe de bază cuprins între 15 şi 19%, indicele de includere a amortizării anuale în cheltuielile de exploatare este de 15%.

De regulă, ***amortismentul efectiv*** se determină lunar, în funcție de cota medie de amortizare din soldul mijloacelor fixe la sfârşitul lunii precedente, amortizarea determinată fiind introdusă în cheltuielile de exploatare ale lunii respective, cu respectarea normelor legale în vigoare.

Calculul amortizării lunare se poate face folosind două metode:

- metoda ratei analitice;
- metoda ratei globale (medii).

• ***Metoda ratei analitice a amortizării*** presupune utilizarea ratei anuale de amortizare, diferențiată pe fiecare mijloc fix, rata lunară de amortizare determinându-se prin raportarea ratei anuale de amortizare la cele 12 luni ale anului, respectiv:

$$A_L = \frac{A_a}{12}$$

în care:

A_L - amortizarea lunară;
A_a - amortizarea anuală (anuitatea amortizării).

• ***Metoda ratei globale (medii)*** presupune folosirea ratei medii de amortizare, calculată în cadrul programului amortizării exercițiului financiar, depus la DGFPCFS (organele fiscale), amortizarea lunară inclusă în cheltuieli determinându-se în baza următoarei relații de calcul:

$$A_L = S_{ni} \times \frac{R_g}{12}$$

în care:

A_L - amortizarea lunară;
S_{ai} - soldul activelor imobilizate amortizabile la sfârşitul lunii;
R_g - rata globală (medie) a amortizării.

ATENŢIE!

- La sfârşitul exerciţiului financiar se regularizează diferenţele rezultate prin aplicarea celor două metode de amortizare lunară. De asemenea, calculul amortizării se realizează separat pe cele 3 regimuri de amortizare (liniară, degresivă şi accelerată).

II.7.7. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale

Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor se realizează cu ajutorul conturilor din grupa ***28 - Amortizări privind imobilizările,*** respectiv:

28 - Amortizări privind imobilizările

280 - Amortizări privind imobilizările necorporale

2801 - Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 - Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare valori similare
2807 - Amortizarea fondului comercial
2808 - Amortizarea altor imobilizări necorporale

281 - Amortizarea privind imobilizările corporale

2810 - Amortizarea terenurilor
2811 - Amortizarea construcţiilor
2812 - Amortizarea echipamentelor tehnologice
2813 - Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsurare, control şi reglare
2814 - Amortizarea mijloacelor de transport
2815 - Amortizarea animalelor şi plantaţiilor
2816 - Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi altor active corporale

Dezvoltarea în analitic, atât a conturilor sintetice de mijloace fixe, cât şi a conturilor sintetice de amortizări, va fi adaptată şi completată de fiecare unitate patrimonială, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţii proprii.

II.7.7.1. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor necorporale

Evidenţa contabilă a imobilizărilor necorporale se realizează cu ajutorul contului ***280 - Amortizări privind imobilizările necorporale,*** cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

2801 - Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 - Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare
2805 - Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare

2807 - Amortizarea fondului comercial
2808 - Amortizarea altor imobilizări necorporale

Având în vedere că toate conturile sintetice de gradul II au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă ca şi contul sintetic de gradul I, prezentarea lor se va face generalizat:

- ***Contul 280 - Amortizări privind imobilizările necorporale (2801 - 2808):***
  - ***Conţinut economic:***
    - cont rectificativ al valorii imobilizărilor necorporale;
  - ***Funcţia contabilă:***
    - cont de pasiv;
  - ***Se creditează:***
    - cu valoarea amortizării imobilizărilor necorporale (6811);
  - ***Se debitează:***
    - cu amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale vândute (203, 205, 207, 208);
    - cu amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale scoase din activ (203, 205, 207, 208);
  - ***Soldul contului:***
    - sold final creditor, reprezentând amortizarea imobilizărilor necorporale deţinute de agentul economic.

Aplicaţiile practice privind amortizarea imobilizărilor necorporale au fost prezentate la fiecare categorie de imobilizare necorporală, regimul de amortizare folosit fiind cel liniar, iar timpul sau durata normală de funcţionare fiind de max. 5 ani.

II.7.7.2. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor corporale

Evidenţa contabilă a amortizării imobilizărilor corporale se realizează cu ajutorul contului ***281 - Amortizări privind imobilizările corporale,*** cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

2810 - Amortizarea terenurilor
2811 - Amortizarea construcţiilor
2812 - Amortizarea echipamentelor tehnologice
2813 - Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsurare, control şi reglare
2814 - Amortizarea mijloacelor de transport
2815 - Amortizarea animalelor şi plantaţiilor
2816 - Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi altor active corporale

Având în vedere că toate dezvoltările de gradul II ale contului ***281 - Amortizări privind imobilizările corporale*** au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă ca şi contul sintetic de gradul I, prezentarea lor se va face generalizat.

- ***Contul 281 - Amortizări privind imobilizările corporale (2810 - 2816)***
  - ***Conţinut economic:***
    - cont rectificativ al valorii imobilizărilor corporale;

- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu cheltuielile de exploatare aferente amortizării imobilizărilor corporale (6811);
  - cu cheltuielile excepţionale aferente amortizării imobilizărilor corporale (6871);
  - cu valoarea amortizării imobilizărilor corporale, utilizate în operaţii de participaţie, transferată conform contractelor (4581);
- ***Se debitează:***
  - cu amortizarea aferentă mijloacelor fixe vândute sau scoase din activ (2121-2126);
  - cu valoarea amortizării amenajărilor de terenuri vândute sau scoase din activ (2112);
  - cu valoarea amortizată a terenurilor vândute (211);
- ***Soldul contului:***
  - sold final creditor, reprezentând amortizarea aferentă imobilizărilor corporale existente la unitatea patrimonială;

Aplicaţiile practice privind amortizarea imobilizărilor corporale, au fost prezentate la fiecare categorie de imobilizări corporale.

Schema de bază privind amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale aşa cum s-a văzut şi din exemplele prezentate pe fiecare categorie de imobilizări, cuprinde următoarele faze:

A - Imobilizări necorporale

- Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor necorporale, la sfârşitul perioadei de gestiune.

Formula contabilă:

6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	280 - Amortizări privind imobilizările necorporale (în structură)

- Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a imobilizărilor necorporale, amortizate integral.

Formula contabilă:

280 - Amortizări privind imobilizările necorporale (în structură)	=	%
		201 - Cheltuieli de constituire
		203 - Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
		205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare
		207 - Fond comercial
		208 - Alte imobilizări necorporale

- Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a imobilizărilor necorporale, neamortizate integral, ca urmare a cedării sau scoaterii din funcțiune.

Formula contabilă:

%	=	%
280 - Amortizări privind imobilizările necorporale (în structură, cu partea amortizată)		201 - Cheltuieli de constituire
		203 - Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
		205 - Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare
6721 - Cheltuieli privind activele cedate (cu partea neamortizată)		207 - Fond comercial
sau:		
471 - Cheltuieli înregistrate în avans (cu partea neamortizată)		208 - Alte imobilizări necorporale

B - Imobilizări corporale

- Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor corporale incluse în cheltuielile de exploatare.

Formula contabilă:

6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale (în structură)

• Reflectarea în contabilitate a diferenţei de amortizare neincluse în cheltuielile de exploatare, aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe, nedeductibilă fiscal.

Formula contabilă:

6871 - Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor	=	281 - Amortizări privind imobilizările corporale (în structură şi analitic: Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale neutilizate)

• Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a imobilizărilor corporale amortizate integral.

Formula contabilă:

281 - Amortizări privind imobilizările corporale (în structură)	=	% 2111 - Amenajări de terenuri 212 - Mijloace fixe (în structură)

• Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a imobilizărilor corporale neamortizate integral.

Formula contabilă:

% 281 - Amortizări privind imobilizările corporale (în structură, cu partea amortizată) 6721 - Cheltuieli privind activele cedate (cu partea neamortizată) sau: 471 - Cheltuieli înregistrate în avans (pentru partea neamortizată)	=	% 2111 - Amenajări de terenuri 212 - Mijloace fixe

• Reflectarea în contabilitate a amortizărilor derogatorii privind mijloacele fixe.

Formula contabilă:

6874 - Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate	=	141 - Provizioane reglementate

• Reflectarea în contabilitate a diminuării provizioanelor pentru amortizările derogatorii.

Formula contabilă:

141 - Provizioane reglementate	=	7874 - Venituri excepționale din provizioane reglementate

ATENȚIE!

- Toate aceste înregistrări se regăsesc în exemplele concrete prezentate pentru fiecare categorie de imobilizări.

II.8. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor

Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale, a imobilizărilor în curs de execuție şi a celor financiare, nesupuse amortizării, se constituie pe seama cheltuielilor, de regulă, la sfârşitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii.

În perioadele următoare, la sfârşitul fiecărui exercițiu financiar sau la ieşirea din patrimoniu a imobilizărilor, în urma analizării provizioanelor pentru deprecieri, se procedează astfel:

• În situația în care deprecierea este superioară provizionului constituit, se constituie un ***provizion suplimentar***.

• În cazul în care deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit, diferența se deduce din provizionul constituit şi se înregistrează la venituri.

• Cu ocazia anulării unui provizion, la ieşirea din patrimoniu a imobilizărilor, provizioanele constituite se înregistrează la venituri.

Reamintim faptul că ***provizioanele pentru deprecierea valorii activelor***, în general, reprezintă structuri rectificative de pasiv, prin care se corectează, prin scădere, valoarea de intrare a activelor nesupuse procesului de amortizare.

Spre deosebire de ***amortizări***, care reflectă un proces de depreciere ***ireversibil***, provizioanele reflectă un proces de depreciere a valorii unor active, cu caracter ***reversibil***.

• ***Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor necorporale şi corporale*** se pot constitui cu ocazia inventarierii de la sfârşitul exercițiului financiar, atunci când există diferențe în minus între ***valoarea de inventar*** stabilită la inventarierea patrimoniului şi valoarea netă contabilă (VNC).

După cum se cunoaşte deja:

$$VNC = V_i - A$$

în care:

VNC - valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă a mijlocului fix;
V_i - valoarea de intrare în contabilitate;
A - amortizarea calculată a mijlocului fix, până la data efectuării inventarului.

- ***Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare***, cum este cazul titlurilor de valoare, creanţelor imobilizate şi a altor imobilizări financiare, se constituie pentru diferenţa dintre valoarea de intrare a acestora în gestiunea (contabilitatea) firmei şi valoarea stabilită cu ocazia inventarierii, respectiv:

$$D_{if} = V_i - V_{inv}$$

în care:

D_{if} - deprecierea imobilizărilor financiare;
V_i - valoarea contabilă de intrare;
V_{inv} - valoarea de inventar, stabilită cu ocazia inventarierii.

- Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor, indiferent de structura lor, care nu sunt supuse procesului de amortizare, se constituie la sfârşitul exerciţiului curent, cu ocazia inventarierii, pe seama cheltuielilor, iar în exerciţiul financiar următor, se pot majora, diminua sau anula, în funcţie de situaţia fiecărei categorii de imobilizări.

Provizioanele corespund deci ***pierderilor de valoare***, care pot afecta un activ imobilizat.

De altfel, utilizarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor corespunde ***principiului prudenţei*** şi sunt reflectate în contabilitate, cu ajutorul grupei de conturi ***29 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor***, structurate pe tipuri de imobilizări, astfel:

29 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
290 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

II.8.1. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

Se constituie pentru deprecierea reversibilă a cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare, pentru concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare, pentru fondul comercial şi pentru alte imobilizări necorporale.

ATENȚIE!

- Conform OMF nr. 403/22.04.1999, în ***Planul de conturi general***, aplicat experimental de 15 agenți economici, contul ***290 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale*** se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

2903 - Provizioane pentru cheltuieli de dezvoltare
2905 - Provizioane pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare
2907 - Provizioane pentru fondul comercial
2908 - Provizioane pentru alte imobilizări necorporale

Evidența contabilă a provizioanelor pentru imobilizări necorporale se realizează cu ajutorul contului ***290 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale***, cont sintetic de gradul I.

- ***Contul 290 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale:***
  - ***Conținut economic:***
    - cont rectificativ al valorii de înregistrare a imobilizărilor necorporale;
  - ***Funcția contabilă:***
    - cont de pasiv;
  - ***Se creditează:***
    - cu provizioanele constituite pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (6813, 6871);
    - cu majorarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (6813, 6871);
  - ***Se debitează:***
    - cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor necorporale anulate (7813, 7871);
    - cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor necorporale diminuate (7813, 7871);
  - ***Soldul contului:***
    - sold final creditor, reprezentând valoarea provizioanelor aferente imobilizărilor necorporale existente în gestiune, la sfârşitul exercițiului financiar;

Contul ***290 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale***, se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de imobilizări necorporale pentru care se constituie provizioane.

EXEMPLE:

1. Cu ocazia inventarierii de la sfârşitul exercițiului financiar 1999, agentul economic constată deprecieri reversibile ale unor imobilizări necorporale, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	6813 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	290 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	5.000.000

Notă! Aceeaşi formulă contabilă se foloseşte şi în cazul majorării provizioanelor.

- În exercițiul financiar următor, respectiv în anul 2000, dacă deprecierea nu s-a produs la nivelul preliminat sau nu s-a produs de loc, agentul economic procedează la diminuarea, respectiv anularea provizionului, prin transferarea acestuia la venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor.

Presupunând că în anul 2000 agentul economic procedează la anularea provizionului, se face următoarea înregistrare contabilă:

5.000.000	290 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	=	7813 - Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	5.000.000

Notă! - pentru situații care îmbracă caracterul cheltuielilor excepționale, respectiv al veniturilor excepționale, la constituirea provizionului se foloseşte contul de cheltuieli excepționale ***6873 - Cheltuieli excepționale privind provizioanele pentru deprecieri***, respectiv, în cazul diminuării sau anulării provizionului, contul de venituri excepționale *7873* ***- Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri.***

II.8.2. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale

Se constituie pentru deprecierea reversibilă a terenurilor, amenajărilor de terenuri şi a mijloacelor fixe.

Evidența contabilă a provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor corporale se realizează cu ajutorul contului ***291 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de imobilizări pentru care s-au constituit provizioane.

- ***Contul 291 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale:***
  - ***Conținut economic:***
    - cont rectificativ al valorii de înregistrare a imobilizărilor corporale;
  - ***Funcția contabilă:***

- cont de pasiv;

• ***Se creditează:***

- cu provizioanele constituite pentru deprecierea imobilizărilor corporale (6813, 6871);
- cu majorarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor corporale (6813, 6871);

• ***Se debitează:***

- cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor corporale anulate (7813, 7871);
- cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor corporale diminuate (7813, 7871);

• ***Soldul contului:***

- sold final creditor, reflectând valoarea provizioanelor aferente imobilizărilor corporale.

ATENȚIE!

- Conform OMF nr. 403/1999, în noul ***Plan de conturi general***, care se aplică experimental din anul 1999, contul ***291 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale*** se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

2911 - Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi construcțiilor;
2912 - Provizioane pentru deprecierea instalațiilor tehnice şi maşinilor;
2913 - Provizioane pentru deprecierea mobilierului şi a altor imobilizări corporale.

EXEMPLU: - Pentru diferența în minus, între valoarea de inventar, stabilită cu ocazia inventarierii patrimoniului şi valoarea netă contabilă, în sumă de 7.000.000 lei, agentul economic constituie la sfârşitul exercițiului 1999 un provizion pentru deprecierea imobilizărilor corporale:

Formula contàbilă:

7.000.000	6813 - Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	=	291 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	7.000.000

Notă! Aceeaşi formulă contabilă se foloseşte şi în cazul majorării provizioanelor.

• În exercițiul financiar următor, dacă deprecierea nu s-a produs, total sau în parte, se procedează la anularea sau diminuarea provizionului, cu sumele corespunzătoare.

Presupunând că se procedează la anularea provizionului, reflectarea în contabilitate se face cu ajutorul următoarei formule contabile:

7.000.000	291 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	=	7813 - Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	7.000.000

Notă! În situația în care atât constituirea provizioanelor, cât şi transferarea lor la venituri îmbracă un caracter de cheltuială sau venit excepțional, reflectarea în contabilitate se realizează prin folosirea conturilor *6873 - Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri*, respectiv *7873 - Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri*.

II.8.3. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs

Se pot constitui la sfârşitul exercițiului financiar, pentru deprecierile reversibile ale imobilizărilor necorporale şi corporale, aflate în curs de execuție.

Evidența contabilă a acestei categorii de provizioane se realizează cu ajutorul contului *293 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs*, cont sintetic de gardul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de imobilizări necorporale şi corporale în curs de execuție.

- ***Contul 293 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs*:**
  - ***Conținut economic:***
    - cont rectificativ al valorii de înregistrare a imobilizărilor necorporale şi corporale în curs de execuție;
  - ***Funcția contabilă:***
    - cont de pasiv;
  - ***Se creditează:***
    - cu provizioanele constituite sau majorate, pentru deprecierea imobilizărilor necorporale şi corporale în curs (6813, 6871);
  - ***Se debitează:***
    - cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor necorporale şi corporale, anulate sau diminuate (7813, 7871);
  - ***Soldul contului:***
    - sold final creditor, reflectând valoarea provizioanelor constituite pentru imobilizările în curs.

ATENȚIE!

- În noul ***Plan de conturi general***, aprobat conform OMF nr. 403/1999, contul ***293 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs*** se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, respectiv:

2931 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs
2933 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs

EXEMPLU: - La sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, agentul economic constituie provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs, în sumă de 3.000.000 lei.

Formula contabilă:

3.000.000	6813 - Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	293 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs	3.000.000

Notă! - Aceeaşi formulă contabilă se aplică şi în cazul majorării provizioanelor.

- În exerciţiul financiar următor, dacă deprecierea nu s-a produs, total sau în parte, se procedează la anularea provizionului constituit, respectiv la diminuarea acestuia, în funcţie de caz.

Presupunând că s-a procedat la anularea completă a provizionului, în exerciţiul financiar următor, se face următoarea înregistrare contabilă:

3.000.000	293 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs	=	7813 - Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	3.000.000

Aceeaşi formulă se aplică şi în cazul diminuării provizioanelor, cu sumele corespunzătoare, pentru toate categoriile de imobilizări corporale şi necorporale în curs de execuţie.

Notă ! Şi în cazul provizioanelor pentru imobilizările în curs, dacă constituirea, respectiv anularea şi diminuarea provizioanelor, îmbracă un caracter excepţional, în locul contului 6813 este utilizat contul ***6873 - Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru deprecieri,*** respectiv, în locul contului 7813, este utilizat contul ***7873 - Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri***:

II.8.4. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

Categoriile de imobilizări financiare care pot suferi deprecieri temporare reversibile şi pentru care se pot constitui la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, provizioane pentru deprecieri, sunt:

- titlurile de participare (participaţie);
- titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu;
- alte titluri imobilizate;
- creanţele imobilizate.

Evidența contabilă a provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare se realizează cu ajutorul contului ***296 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de provizioane pentru imobilizări financiare.

- ***Contul 296 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare:***
- ***Conținut economic:***
  - cont rectificativ al valorii de înregistrare a imobilizărilor financiare;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare constituite sau majorate (6863);
- ***Se debitează:***
  - cu provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare, anulate sau diminuate în exercițiul financiar următor (7863).
- ***Soldul contului:***
  - sold final creditor, reprezentând valoarea provizioanelor constituite pentru deprecierea imobilizările financiare.

ATENȚIE!

- Conform noului Plan de conturi aplicat experimental, aprobat prin OMF nr. 403/1999, contul ***296 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare***, se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

2961 - Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deținute la societăți în cadrul grupului

2962 - Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deținute la societăți în afara grupului

2963 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare sub formă de interese de participare

2964 - Provizioane pentru deprecierea altor titluri imobilizate

2965 - Provizioane pentru deprecierea sumelor datorate de filiale

2966 - Provizioane pentru deprecierea împrumuturilor acordate pe termen lung

2967 - Provizioane pentru deprecierea creşterilor legate de interesele de participare

2968 - Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii-active imobilizate

2969 - Provizioane pentru deprecierea creanțelor imobilizate

Exemplu:

- Un agent economic constituie la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, un provizion pentru deprecierea titlurilor de participare, în sumă de 8.000.000 lei, pe seama cheltuielilor financiare.

Formula contabilă:

8.000.000	6863 - Cheltuieli financiare privind provizioane pentru depreciere	=	296 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	8.000.000

- În exerciţiul financiar următor, ca urmare a anulării sau reducerii deprecierii valorii imobilizărilor financiare, pentru sumele corespunzătoare se procedează la anularea sau diminuarea provizioanelor constituite, prin trecerea acestora la veniturile financiare din provizioane pentru deprecieri.

Considerând că s-a procedat la anularea provizionului constituit, se face următoarea înregistrare contabilă:

8.000.000	296 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	=	7863 - Venituri din provizioane pentru deprecieri	8.000.000

* * *

Se continuă cu volumele III, IV şi V.

Autorul

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL ŞI REZERVE
- 101 Capital social
  - 1011 Capital subscris nevărsat
  - 1012 Capital subscris vărsat
- 104 Prime legate de capital
  - 1041 Prime de emisiune sau de aport
  - 1042 Prime de fuziune
- 105 Diferențe de reevaluare[1]
- 106 Rezerve
  - 1061 Rezerve legale
  - 1063 Rezerve statutare
  - 1068 Alte rezerve
- 107 Rezultatul reportat
- 108 Contul întreprinzătorului individual

11 FONDURI[2]
- 111 Fondul de dezvoltare[2]
- 112 Fondul de participare la profit
- 118 Alte fonduri
- 119 Repartizări la fondul de dezvoltare[3]

12 REZULTATUL EXERCIȚIULUI
- 121 Profit şi pierdere
- 129 Repartizarea profitului

13 SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII
- 131 Subvenții pentru investiții

14 PROVIZIOANE REGLEMENTATE[4]
- 141 Provizioane reglementate

15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
- 151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
  - 1511 Provizioane pentru litigii
  - 1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților
  - 1513 Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții
  - 1514 Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
  - 1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

---

[1] Se utilizează potrivit dispozițiilor legale.
[2] Se utilizează potrivit dispozițiilor legale.
[3] În curs de lichidare după anul1997.
[4] Conținutul şi utilizarea conturilor din această grupă se stabilesc în funcție de dispozițiile legale.

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
- 161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
- 162 Credite bancare pe termen lung şi mediu
  - 1621 Credite bancare pe termen lung şi mediu
  - 1622 Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă
  - 1623 Credite externe guvernamentale
  - 1624 Credite externe garantate de stat
  - 1625 Credite externe garantate de bănci
  - 1626 Credite de la trezoreria statului
- 166 Datorii legate de participaţii
- 167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate
- 168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
  - 1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
  - 1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu
  - 1686 Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii
  - 1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
- 169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE
- 201 Cheltuieli de constituire
- 203 Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
- 205 Concesiuni, brevete şi alte drepturi
- 207 Fond comercial
- 208 Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE
- 211 Terenuri
  - 2111 Terenuri
  - 2112 Amenajări de terenuri
- 212 Mijloace fixe[5]
  - 2121 Construcţii
  - 2122 Echipamente tehnologice (Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
  - 2123 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
  - 2124 Mijloace de transport
  - 2125 Animale şi plantaţii
  - 2126 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS
- 230 Imobilizări necorporale în curs
- 231 Imobilizări corporale în curs

[5] Modificate începând cu data de 1 ianuarie 1999, conform O.M.F. nr. 314 / 5.04.1999

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
- 261 Titluri de participare
- 262 Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu
- 263 Alte titluri imobilizate
- 267 Creanţe imobilizate
  - 2671 Creanţe legate de participaţii
  - 2672 Împrumuturi acordate pe termen lung
  - 2677 Alte creanţe imobilizate
  - 2678 Dobânzi aferente creanţelor imobilizate
- 269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE[6]
- 280 Amortizări privind imobilizările necorporale
  - 2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
  - 2803 Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare
  - 2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare
  - 2807 Amortizarea fondului comercial
  - 2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
- 281 Amortizări privind imobilizările corporale
  - 2810 Amortizarea terenurilor
  - 2811 Amortizarea construcţiilor
  - 2812 Amortizarea echipamentelor tehnologice
  - 2813 Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsură, de control şi reglare
  - 2814 Amortizarea mijloacelor de transport
  - 2815 Amortizarea animalelor şi plantaţiilor
  - 2816 Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
- 290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
- 291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
- 293 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
- 296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
- 300 Materii prime
- 301 Materiale consumabile
  - 3011 Materiale auxiliare
  - 3012 Combustibili
  - 3013 Materiale pentru ambalat
  - 3014 Piese de schimb

[6] Modificate începând cu data de 1 ianuarie 1999, conform O.M.F. nr. 314 / 5.04.1999

3015 Semințe şi materiale de plantat
3016 Furaje
3018 Alte materiale consumabile
308 Diferențe de preț la materii prime şi materiale

32 OBIECTE DE INVENTAR
321 Obiecte de inventar
322 Uzura obiectelor de inventar
323 Baracamente şi amenajări provizorii
328 Diferențe de preț la obiecte de inventar
33 PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE
331 Produse în curs de execuție
332 Lucrări şi servicii în curs de execuție
34 PRODUSE
341 Semifabricate
345 Produse finite
346 Produse reziduale
348 Diferențe de preț la produse
35 STOCURI AFLATE LA TERȚI
351 Materii şi materiale aflate la terți
352 Obiecte de inventar la terți
354 Produse aflate la terți
356 Animale aflate la terți
357 Mărfuri în custodie sau în consignație la terți
358 Ambalaje aflate la terți
36 ANIMALE
361 Animale şi păsări
368 Diferențe de preț la animale şi păsări
37 MĂRFURI
371 Mărfuri
378 Diferențe de preț la mărfuri
38 AMBALAJE
381 Ambalaje
388 Diferențe de preț la ambalaje
39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
391 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar
393 Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
394 Provizioane pentru deprecierea produselor
395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
396 Provizioane pentru deprecierea animalelor

397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plătit pentru imobilizări
408 Furnizori - facturi nesosite
409 Furnizori - debitori
41 CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE
411 Clienți
413 Efecte de primit
416 Clienți incerți
418 Clienți - facturi de întocmit
419 Clienți - creditori
42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421 Personal - remunerații datorate
423 Personal - ajutoare materiale datorate
424 Participarea personalului la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Reținere din remunerații datorate terților
428 Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanțe în legătură cu personalul
43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuția unității la asigurările sociale
4312 Contribuția personalului pentru pensia suplimentară
437 Ajutor de şomaj
4371 Contribuția unității la fondul de şomaj
4372 Contribuția personalului la fondul de şomaj
438 Alte datorii şi creanțe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanțe sociale
44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441 Impozitul pe profit
442 Taxa pe valoare adăugată
4423 TVA de plată

4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenţii
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate
448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481 Alte datorii faţă de bugetul statului
4482 Alte creanţe privind bugetul statului
4483 Datorii faţă de stat[7]
4484 Creanţe în legătură cu statul[8]

45 GRUP ŞI ASOCIAŢI
451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
455 Asociaţi - conturi curente
4551 Asociaţi - conturi curente
4558 Dobânzi - conturi asociaţi
456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operaţii în participaţie
4581 Decontări din operaţii în participaţie - activ
4582 Decontări din operaţii în participaţie - pasiv

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi

47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare
476 Diferenţe de conversie - activ
477 Diferenţe de conversie - pasiv

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
481 Decontări între unitate şi subunităţi
482 Decontări între subunităţi

49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - clienţi
495 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - decontări in cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii

---

[7] Se utilizează potrivit instrucţiunilor Ministerului Finanţelor.
[8] Se utilizează potrivit instrucţiunilor Ministerului Finanţelor.

496 Provizioane pentru deprecierea creanțelor - debitori diverşi

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50 TITLURI DE PLASAMENT
- 502 Acțiuni proprii
- 503 Acțiuni
- 505 Obligațiuni emise şi răscumpărate
- 506 Obligațiuni
- 508 Alte titluri de plasament şi creanțe asimilate
  - 5081 Alte titluri de plasament
  - 5088 Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament
- 509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament

51 CONTURI LA BĂNCI
- 511 Valori de încasat
  - 5112 Cecuri de încasat
  - 5113 Efecte de încasat
  - 5114 Efecte remise spre scontare
- 512 Conturi curente la bănci
  - 5121 Conturi la bănci în lei
  - 5124 Conturi la bănci în devize
  - 5125 Sume în curs de decontare
  - 5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă
- 518 Dobânzi
  - 5186 Dobânzi de plătit
  - 5187 Dobânzi de încasat
- 519 Credite bancare pe termen scurt
  - 5191 Credite bancare pe termen scurt
  - 5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
  - 5193 Credite externe guvernamentale
  - 5194 Credite externe garantate de stat
  - 5195 Credite externe garantate de bănci
  - 5196 Credite de la trezoreria statului
  - 5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53 CASA
- 531 Casa
  - 5311 Casa în lei
  - 5314 Casa în devize
- 532 Alte valori
  - 5321 Timbre fiscale şi poştale
  - 5322 Bilete de tratament şi odihnă
  - 5323 Tichete şi bilete de călătorie
  - 5328 Alte valori

54 ACREDITIVE
- 541 Acreditive
  - 5411 Acreditive în lei
  - 5412 Acreditive în devize
- 542 Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE
- 581 Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
- 590 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERII PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI
- 600 Cheltuieli cu materiile prime
- 601 Cheltuieli cu materialele consumabile
  - 6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare
  - 6012 Cheltuieli privind combustibilii
  - 6013 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
  - 6014 Cheltuieli privind piesele de schimb
  - 6015 Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat
  - 6016 Cheltuieli privind furajele
  - 6018 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- 602 Cheltuieli privind obiectele de inventar
- 603 Cheltuieli privind baracamentele
- 604 Cheltuieli privind materialele nestocate
- 605 Cheltuieli privind energia şi apa
- 606 Cheltuieli cu animalele şi păsările
- 607 Cheltuieli privind mărfurile
- 608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
- 611 Cheltuieli de întreținere şi reparații
- 612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile
- 613 Cheltuieli cu primele de asigurare
- 614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
- 621 Cheltuieli cu colaboratorii
- 622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
- 623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
- 624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal
- 625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
- 626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații
- 627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate

628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE
631 Cheltuieli cu impozitul pe salarii
635 Cheltuieli cu alte impozite
64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
641 Cheltuieli cu remunerațiile
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială
6451 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale
6452 Cheltuieli privind contribuția unității la ajutorul de şomaj
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială
65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
654 Pierderi din creanțe
658 Alte cheltuieli de exploatare
66 CHELTUIELI FINANCIARE
663 Pierderi din creanțe legate de participații
664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare
67 CHELTUIELI EXCEPȚIONALE
671 Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune
6711 Despăgubiri, amenzi şi penalități
6712 Donații şi subvenții acordate
6714 Pierderi din debitori diverşi
6718 Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune
672 Cheltuieli privind operațiile de capital
6721 Cheltuieli privind activele cedate
6728 Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital
68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE
681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6862 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
687 Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele
6871 Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor
6872 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6873 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri
6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate
69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70 VENITURI DIN VANZĂRI DE PRODUSE, MĂRFURI, SERVICII PRESTATE ŞI DIN ALTE ACTIVITĂŢI
701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări
706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activităţi diverse
71 VENITURI DIN PRODUCŢIA STOCATĂ
711 Venituri din producţia stocată
72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722 Venituri din producţia de imobilizări corporale
74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
741 Venituri din subvenţii de exploatare
75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754 Venituri din creanţe reactivate
758 Alte venituri din exploatare
76 VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din participaţii
762 Venituri din alte imobilizări financiare
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din titluri de plasament
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din sconturi obţinute
768 Alte venituri financiare
77 VENITURI EXCEPŢIONALE
771 Venituri excepţionale din operaţii de gestiune

7711 Venituri din despăgubiri şi penalităţi
7718 Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune
772 Venituri din operaţii de capital
7721 Venituri din cedarea activelor
7727 Subvenţii pentru investiţii virate la venituri
7728 Alte venituri excepţionale din operaţii de capital
78 VENITURI DIN PROVIZIOANE
781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
786 Venituri financiare din provizioane
7862 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7863 Venituri din provizioane pentru deprecieri
787 Venituri excepţionale din provizioane
7872 Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7873 Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri
7874 Venituri excepţionale din provizioane reglementate

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI
801 Angajamente acordate
8011 Giruri şi garanţii acordate
8018 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite
8021 Giruri şi garanţii primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanţului
8031 Mijloace fixe luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035 Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse
8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 Alte valori în afara bilanţului
89 BILANŢ
891 Bilanţ de deschidere
892 Bilanţ de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE
- 901 Decontări interne privind cheltuielile
- 902 Decontări interne privind producția obținută
- 903 Decontări interne privind diferențele de preț

92 CONTURI DE CALCULAȚIE
- 921 Cheltuielile activității de bază
- 922 Cheltuielile activității auxiliare
- 923 Cheltuieli indirecte de producție
- 924 Cheltuieli generale de administrație
- 925 Cheltuieli de desfacere

93 COSTUL PRODUCȚIEI
- 931 Costul producției obținute
- 932 Costul producției în curs de execuție

PLANUL DE CONTURI GENERAL
– CONFORM OMF NR. 403/1999 –

CLASA I – CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITALURI ŞI REZERVE
- 101 Capital[1]
  - 1011 Capital subscris nevărsat
  - 1012 Capital subscris vărsat
  - 1015 Patrimoniul regiei
  - 1016 Patrimoniul public
- 104 Prime legate de capital
  - 1041 Prime de emisiune
  - 1042 Prime de fuziune
  - 1043 Prime de aport
  - 1044 Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni
- 105 Rezerve din reevaluare
  - 1051 Rezerve din reevaluare aferente bilanţului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflaţie
  - 1052 Rezerve din reevaluare aferente exerciţiului în curs
  - 1058 Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative
- 106 Rezerve
  - 1061 Rezerve legale
  - 1062 Rezerve pentru acţiuni proprii
  - 1063 Rezerve statuare sau contractuale
  - 1068 Alte rezerve

11 REZULTATUL REPORTAT
- 117 Rezultatul reportat

12 REZULTATUL EXERCIŢIULUI
- 121 Profit şi pierdere
- 129 Repartizarea profitului

13 SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII
- 131 Subvenţii pentru investiţii

14 PROVIZIOANE REGLEMENTATE
- 141 Provizioane reglementate[2]

15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
- 151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
  - 1511 Provizioane pentru litigii
  - 1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
  - 1513 Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii
  - 1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

---

[1] În funcţie de forma juridică a întreprinderii se va scrie: capital social, capital individual, patrimoniul regiei etc.

[2] Se utilizează potrivit dispoziţiilor legale

1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
1614 Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
1615 Imprumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci
1616 Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
162 Credite bancare pe termen lung şi mediu
1621 Credite bancare pe termen lung şi mediu
1622 Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă
1623 Credite externe guvernamentale
1624 Credite bancare externe garantate de stat
1625 Credite bancare externe garantate de bănci
1626 Credite de la trezoreria statului
1627 Credite bancare interne garantate de stat
166 Datorii ce privesc investiţiile financiare
1661 Datorii către societăţile din cadrul grupului
1662 Datorii către societăţile în care există interese de participare
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu
1685 Dobânzi aferente datoriilor către societăţile din cadrul grupului
1686 Dobânzi aferente datoriilor către societăţile în care există interese de participare
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201 Cheltuieli de constituire
202 Cheltuieli de dezvoltare
205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi de valori similare
2051 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate
2052 Brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare obţinute cu resurse proprii
207 Fond comercial
208 Alte imobilizări necorporale
21 IMOBILIZĂRI CORPORALE
211 Terenuri şi construcţii
2111 Terenuri şi amenajări de terenuri
2112 Construcţii
212 Instalaţii tehnice şi maşini

2121 Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru
2122 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
2123 Mijloace de transport
2124 Animale şi plantaţii
213 Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
2131 Mobilier şi aparatură birotică
2132 Echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale
2138 Alte imobilizări corporale
22 IMOBILIZĂRI ÎN CURS
231 Imobilizări corporale în curs
2311 Terenuri şi construcţii
2312 Instalaţii tehnice şi maşini
2313 Alte imobilizări corporale
232 Avansuri acordate pentru comenzi de imobilizări corporale
2321 Avansuri acordate pentru terenuri şi construcţii
2322 Avansuri acordate pentru instalaţii tehnice şi maşini
2323 Avansuri acordate pentru alte imobilizări corporale
233 Imobilizări necorporale în curs
234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261 Titluri de participare deţinute la societăţi în cadrul grupului
262 Titluri de participare deţinute la societăţi în afara grupului
263 Imobilizări financiare sub formă de interese de participare
2633 Titluri de participare deţinute în societăţi asociate din cadrul grupului
2634 Titluri de participare deţinute în societăţile asociate din afara grupului
2635 Titluri de participare strategice în cadrul grupului
2636 Titluri de participare strategice în afara grupului
264 Alte titluri imobilizate
267 Creanţe imobilizate
2671 Sume datorate de filiale
2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale
2673 Împrumuturi acordate pe termen lung
2674 Dobânda aferentă împrumuturilor cordate pe termen lung
2675 Creanţe legate de interesele de participare
2676 Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare
2677[3] Acţiuni proprii – active imobilizate
2678 Alte creanţe imobilizate
2679 Dobânzi aferente creanţelor imobilizate
268 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691 Vărsăminte de efectuat referitoare la titluri de participare la societăţi în cadrul grupului
2692 Vărsăminte de efectuat referitoare la interesele de participare

[3] Sunt reflectate acţiunile proprii clasificate în active imobilizate în funcţie de intenţia cu privire la durata de deţinere de peste un an, stabilită cu ocazia achiziţiei sau reclasării

2698 Alte vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare
2807 Amortizarea fondului comercial
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 Amortizarea privind imobilizările corporale
2811 Amortizarea amenajării terenurilor şi construcțiilor
2812 Amortizarea instalațiilor tehnice şi maşinilor
2813 Amortizarea mobilierului şi altor imobilizări corporale
29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903 Provizioane pentru cheltuieli de dezvoltare
2905 Provizioane pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare
2907 Provizioane pentru fondul comercial
2908 Provizioane pentru alte imobilizări necorporale
291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi construcțiilor
2912 Provizioane pentru deprecierea instalațiilor tehnice şi maşinilor
2913 Provizioane pentru deprecierea mobilierului şi altor imobilizări corporale
292 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
2931 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs
2933 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs
296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
2961 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deținute la societăți în cadrul grupului
2962 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deținute la societăți în afara grupului
2963 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare sub formă de interese de participare
2964 Provizioane pentru deprecierea altor titluri imobilizate
2965 Provizioane pentru deprecierea sumelor datorate de filiale
2966 Provizioane pentru deprecierea împrumuturilor acordate pe termen lung
2967 Provizioane pentru deprecierea creanțelor legate de interesele de participare
2968 Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii – active mobilizate
2969 Provizioane pentru deprecierea creanțelor imobilizate

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCTIE ÎN CURS DE EXECUTIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
- 301 Materii prime
- 302 Materiale consumabile
  - 3021 Materiale auxiliare
  - 3022 Combustibili
  - 3023 Materiale pentru ambalat
  - 3024 Piese de schimb
  - 3025 Seminţe şi materiale de plantat
  - 3026 Furaje
  - 3028 Alte materiale consumabile
- 303 Materiale de natura obiectelor de inventar
- 308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE
- 331 Produse în curs de execuţie
- 332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE
- 341 Semifabricate
- 345 Produse finite
- 346 Produse reziduale
- 348 Diferenţe de preţ la producţie
  - 3481 Diferenţe de preţ la semifabricate
  - 3485 Diferenţe de preţ la produse finite
  - 3486 Diferenţe de preţ la produse reziduale

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI
- 351 Materii şi materiale aflate la terţi
- 354 Produse aflate la terţi
  - 3541 Semifabricate aflate la terţi
  - 3545 Produse finite aflate la terţi
  - 3546 Produse reziduale aflate la terţi
- 356 Animale aflate la terţi
- 357 Mărfuri aflate la terţi
- 358 Ambalaje aflate la terţi

36 ANIMALE
- 361 Animale şi păsări
- 368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37 MĂRFURI
- 371 Mărfuri
- 378 Diferenţe de preţ la mărfuri

38 AMBALAJE
- 381 Ambalaje
- 388 Diferenţe de preţ la ambalaje

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
- 391 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
- 392 Provizioane pentru deprecierea materialelor
  - 3921 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
  - 3922 Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
- 393 Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
- 394 Provizioane pentru deprecierea produselor
  - 3941 Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor
  - 3945 Provizioane pentru deprecierea produselor finite
  - 3946 Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale
- 395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
  - 3951 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime şi consumabilelor aflate la terți
  - 3952 Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
  - 3953 Provizioane pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
  - 3954 Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
  - 3956 Provizioane pentru deprecierea animalelor aflate la terți
  - 3957 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
  - 3958 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
- 396 Provizioane pentru deprecierea animalelor
- 397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
- 398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 – CONTURI DE TERȚI

40 furnizori şi conturi asimilate
- 401 Furnizori
- 403 Efecte de plătit
- 404 Furnizori de imobilizări
- 405 Efecte de plătit pentru imobilizări
- 408 Furnizori – facturi nesosite
- 409 Furnizori – debitori
  - 4091 Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
  - 4092 Furnizori – debitori pentru prestări de servicii şi executări lucrări

41 CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE
- 411 Clienți
  - 4111 Clienți
  - 4118 Clienți incerți sau în litigiu
- 413 Efecte de primit de la clienți
- 418 Clienți – facturi de întocmit
- 419 Clienți – creditori

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
- 421 Personal – salarii datorate
- 423 Personal – ajutoare materiale

424 Participarea personalului la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Reţineri din salarii datorate terţilor
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanţe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIE SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
4312 Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară
437 Ajutor de şomaj
4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438 Alte datorii şi creanţe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanţe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441 Impozitul pe profit
442 Taxa pe valoarea adăugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenţii
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate
448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481 Alte datorii faţă de bugetul statului
4482 Alte creanţe privind bugetul statului

45 GRUP ŞI ASOCIAŢI
451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
452 Decontări privind interesele de participare
4521 Decontări privind interesele de participare
4528 Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455 Sume datorate asociaţilor
4551 Asociaţi – conturi curente
4558 Asociaţi – dobânzi la conturi curente
456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
457 Dividende de pltă

458 Decontări din operaţii de participaţie
4581 Decontări din operaţii de participaţie – activ
4582 Decontări din operaţii de participaţie – pasiv
46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi
47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare
476 Diferenţe de conversie – activ
477 Diferenţe de conversie – pasiv
48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
481 Decontări între unitate şi subunităţi
482 Decontări între subunităţi
49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi
495 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii
4951 Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra societăţilor în cadrul grupului
4952 Provizioane pentru deprecierea creanţelor referitoare la interesele de participare
4953 Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra asociaţilor
496 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi

CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE

50 INVESTŢII FINANCIARE
501 Titluri de participare la societăţi din cadrul grupului
502 Acţiuni proprii
503 Acţiuni
5031 Acţiuni cotate
5032 Acţiuni necotate
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506 Obligaţiuni
5061 Obligaţiuni cotate
5062 Obligaţiuni necotate
508 Alte investiţii financiare şi creanţe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare
5091 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de participare la societăţile din cadrul grupului
5092 Vărsăminte de efectuat pentru interese de participare
5098 Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii financiare

51 CONTURI LA BĂNCI
- 510 Valori de încasat
  - 5112 Cecuri de încasat
  - 5113 Efecte de încasat
  - 5114 Efecte remise spre scontare
- 511 Conturi curente la bănci
  - 5121 Conturi la bănci în lei
  - 5124 Conturi la bănci în valută
  - 5125 Sume în curs de decontare
- 518 Dobânzi
  - 5186 Dobânzi de plătit
  - 5187 Dobânzi de încasat
- 519 Credite bancare pe termen scurt
  - 5191 Credite bancare pe termen scurt
  - 5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
  - 5193 Credite externe guvernamentale
  - 5194 Credite externe garantate de stat
  - 5195 Credite externe garantate de bănci
  - 5196 Credite de la trezoreria statului
  - 5197 Credite interne garantate de stat
  - 5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
  - 5199 Dobânzi aferente creditelor guvernamentale externe

53 CASA
- 531 Casa
  - 5311 Casa în lei
  - 5314 Casa în valută
- 532 Alte valori
  - 5321 Timbre fiscale şi poştale
  - 5322 Bilete de tratament şi odihnă
  - 5323 Tichete şi bilete de călătorie
  - 5328 Alte valori

54 ACREDITIVE
- 541 Acreditive
  - 5411 Acreditive în lei
  - 5412 Acreditive în valută
- 542 Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE
- 581 Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
- 591 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare în societăți de grup
- 592 Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii
- 593 Provizioane pentru deprecierea acțiunilor
- 595 Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor emise și răscumpărate
- 596 Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor

598 Provizioane pentru deprecierea altor investiţii financiare şi creanţe asimilate

CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERIILE PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI
- 601 Cheltuieli cu materiile prime
- 602 Cheltuieli cu materialele consumabile
  - 6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare
  - 6022 Cheltuieli privind combustibilul
  - 6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
  - 6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
  - 6025 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
  - 6026 Cheltuieli privind furajele
  - 6027 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- 603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
- 604 Cheltuieli privind materialele nestocate
- 605 Cheltuieli privind energia şi apa
- 606 Cheltuieli privind animalele şi păsările
- 607 Cheltuieli privind mărfurile
- 608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHLETUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI
- 611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
- 612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
- 613 Cheltuieli cu primele de asigurare
- 614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI
- 621 Cheltuieli cu colaboratorii
- 622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
- 623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
- 624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
- 625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
- 626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
- 627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
- 628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE
- 635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
- 641 Cheltuieli cu salariile personalului
- 645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
  - 6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
  - 6452 Contribuţia unităţii privind ajutorul de şomaj
  - 6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
- 654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi

658 Alte cheltuieli de exploatare
6581 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582 Donaţii şi subvenţii acordate
6583 Cheltuieli privind activele cedate
6588 Alte cheltuieli de exploatare
66 CHELTUIELI FINANCIARE
663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare
67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671 Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente similare
68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTAREA LA INFLAŢIE
681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6862 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
6864 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
687 Cheltuieli privind provizioanele reglementate
688 Cheltuieli din ajustarea la inflaţie
69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit
698 Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus[4]

CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI

70 CIFRA DE AFACERI
701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări

[4] Se utilizează conform reglementărilor legale

706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activităţi diverse
71 VARIAŢIA STOCURILOR
711 Variaţia stocurilor
72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722 Venituri din producţia de imobilizări corporale
74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
741 Venituri din subvenţii de exploatare
7411 Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412 Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale
7413 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli din afară
7414 Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului
7415 Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări sociale
7416 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417 Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
7418 Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată
75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754 Venituri din creanţe reactivate şi debitori
758 Alte venituri din exploatare
7581 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7582 Venituri din donaţii şi subvenţii
7583 Venituri din vânzarea activelor şi din alte operaţii de capital
7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588 Alte venituri din exploatare
76 VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din IMOBILIZĂRI FINANCIARE
7611 Venituri din titluri de participare la filiale în cadrul grupului
7612 Venituri din titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului
7613 Venituri din titluri de participare deţinute în societăţi asociate din cadrul grupului
7614 Venituri din titluri de participare deţinute în societăţi asociate din afara grupului
7615 Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului
7616 Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului
7617 Venituri din alte titluri imobilizate
762 Venituri din investiţii financiare
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din titluri de plasament cedate
7641 Venituri din titluri de plasament cedate – active imobilizate
7642 Venituri din titluri de plasament cedate – active circulante
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi

767 Venituri din sconturi obținute
768 Alte venituri financiare
77 VENITURI EXTRAORDINARE
771 Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare
78 VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTAREA LA INFLAȚIE
781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
786 Venituri financiare din provizioane
7862 Venituri financiare din provizioane
7863 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7864 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
787 Venituri din provizioane reglementate
788 Venituri din ajustarea la inflație

CLASA 8 – CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
801 Angajamente acordate
8011 Giruri şi garanții acordate
8012 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite
8021 Giruri şi garanții primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanțului
8031 Mijloace fixe luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare
8035 Debitori din amenzi şi penalități pretinse
8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 Efecte scontate neajunse la scadență
8038 Alte valori în afara bilanțului
89 BILANȚ
891 Bilanț de deschidere
892 Bilanț de închidere

CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE
901 Decontări interne privind cheltuielile
902 Decontări interne privind producția obținută
903 Decontări interne privind diferențele de preț

92 CONTURI DE CALCULAȚIE
- 921 Cheltuielile activității de bază
- 922 Cheltuielile activităților auxiliare
- 923 Cheltuieli indirecte de producție
- 924 Cheltuieli generale de administrație
- 925 Cheltuieli de desfacere

93 COSTUL PRODUCȚIEI
- 931 Costul producției obținute
- 933 Costul producției în curs de execuție

ANEXA 1

JUDEŢUL _____|_|_|
UNITATEA _____
ADRESA loc._____, sector____
str._____, nr. _____
bl._____, ap._____, sc. _____
TELEFONUL_____ FAXUL_____
NUMĂRUL DIN REGISTRUL COMERŢULUI _____

FORMA DE PROPRIETATE _____|_|_|
ACTIVITATEA (se va înscrie activitatea preponderentă)
_____
COD GRUPĂ CAEN_____|_|_|_|
CODUL FISCAL _____|_|_|_|_|_|_|_|_|

BILANŢ
încheiat la 31.XII.1998

10 - mii lei -

	ACTIV	Nr. rd.	Sold la:	
			începutul anului	sfârşitul anului
	A	B	1	2
ACTIVE IMOBILIZATE	**IMOBILIZĂRI NECORPORALE** Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203-2801-2803-290*)	01		
	Alte imobilizări (ct. 205+207+208-2805-2807-2808-290*)	02		
	Imobilizări necorporale în curs (ct. 230-293*)	03		
	TOTAL (rd. 01 la 03)	04		
	IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct. 211-2810-291*)	05		
	Clădiri (ct. 2121-2811-291*)	06		
	Construcţii speciale (ct. 2122-2812-291*)	07		
	Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct. 2123+2125-2813-2815-291*)	08		
	Alte imobilizări corporale (ct. 2124+2126+2127+2128-2814-2816-2817-2818-291*)	09		
	Imobilizări corporale în curs (ct. 231-293*)	10		
	TOTAL (rd. 05 la 10)	11		
	IMOBILIZĂRI FINANCIARE - TOTAL (ct. 261+262+263+267-269*-296*)	12		
I.	**ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL** (rd. 04+11+12)	13		
	STOCURI Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente (ct. 300+301±308+321+323-322±328-390-391-392)	14		
	Stocuri aflate la terţi (ct. 351+352+354+356+357+358-395)	15		
	Producţie în curs de execuţie (ct. 331+332-393)	16		

10

- mii lei -

	A	B	1	2
ACTIVE CIRCULANTE	Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346±348-394)	17		
	Animale (ct. 361±368-396)	18		
	Mărfuri (ct. 371±378-4428***-397)	19		
	Ambalaje (ct. 381±388-398)	20		
	TOTAL (rd. 14 la 20)	21		
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE Furnizori-debitori (ct. 409)	22		
	Clienţi şi conturi asimilate (ct. 411+413+416+418-491)	23		
	Alte creanţe (ct. 4111****+425+431**+437**+4282+ 4382+441**+4424+4428**+444**+ 445+446**+447**+4482+4484+451**+ 4581+461+463-495-496)	24		
	Decontări cu asociaţii privind capitalul (ct. 456)	25		
	Titluri de plasament (ct. 502+503+505+506+508-590*)	26		
	Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	27		
	Conturi la bănci în devize în ţară (din ct. 5124)	28		
	Conturi la bănci în devize în străinătate (din ct. 5124)	29		
	Casa în lei (ct. 5311)	30		
	Casa în devize (ct. 5314)	31		
	Acreditive în lei (ct. 5411)	32		
	Acreditive în devize (ct. 5412)	33		
	Valori de încasat (ct. 511)	34		
	Alte valori (ct. 5125+5126+5187+532+542)	35		
	TOTAL (rd. 22 la 35)	36		
II.	**ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL** (rd. 21+36)	37		
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Cheltuieli înregistrate în avans (ct. 471)	38		
	Decontări din operaţii în curs de clarificare (ct. 473**)	39		
	Diferenţe de conversie - activ (ct. 476)	40		
III.	**CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE - TOTAL** (rd. 38 la 40)	41		
IV.	**PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR** (ct. 169)	42		
	TOTAL ACTIV (rd. 13+37+41+42)	43		

- mii lei -

10			PASIV	Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfârşitul anului
			A	B	1	2
CAPITALURI PROPRII			Capital social, din care:	52		
			- capital subscris vărsat (ct. 1012)	53		
			Patrimoniul regiei (ct. 1015.01)	54		
			Contul întreprinzătorului individual (ct.108)	55		
			Prime legate de capital (ct.104)	56		
			Diferenţe din reevaluare (ct.105)	Sold creditor 57		
				Sold debitor 58		
			Rezerve (ct.106)	59		
			REZULTATUL REPORTAT Profitul nerepartizat (ct. 107)	60		
			Pierderea neacoperită (ct. 107)	61		
			REZULTATUL EXERCIŢIULUI Profit (ct. 121)	62		
			Pierdere (ct. 121)	63		
			Repartizarea profitului (ct. 129)	64		
			Alte fonduri (ct.118)	65		
			Subvenţii pentru investiţii (ct. 131)	66		
			Provizioane reglementate (ct. 141)	67		
I.			**CAPITALURI PROPRII – TOTAL** (rd.52+54 la 57-58+59+60-61+62-63-64+65 la 67)	68		
			Patrimoniul public (ct.1015.02)	69		
			CAPITALURI-TOTAL (rd.68+69)	70		
II.			**PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI** (ct. 151)	71		
DATORII			Împrumuturi şi datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512***+ 5129****+5186+519)	72		
			Furnizori şi conturi asimilate (ct. 401+403+404+405+408)	73		
			Clienţi - creditori (ct. 419)	74		
			Alte datorii (ct.112+421+423+424+426+427+4281+ 431+437+4381+441***+4423+4428***+ 444***+446***+447***+4481+4483+ 4485+451***+455+457+4582+462+509)	75		
III.			**DATORII - TOTAL** (rd. 72 la 75)	76		

10

– mii lei –

A		B	1	2
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	77		
	Decontări din operaţii în curs de clarificare (ct. 473***)	78		
	Diferenţe de conversie - pasiv (ct. 477)	79		
IV. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE – TOTAL (rd. 77 la 79)		80		
TOTAL PASIV (rd. 70+71+76+80)		81		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**) Solduri debitoare ale conturilor respective
***) Solduri creditoare ale conturilor respective
****) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele,
semnătura şi
ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele
şi semnătura

01 – persoana cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 actualizată şi completată cu O.G. nr. 22/1996 aprobată prin Legea nr. 245/1998 _____

02 – persoana fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996 _____

03 – persoana cu convenţie civilă conform Legii nr. 83/1995 _____

ANEXA 2

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
încheiat la 31.XII.1998
(se completează cumulat de la începutul anului)

20

- mii lei -

	Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Exercițiul financiar precedent	Exercițiul financiar încheiat
	A	B	1	2
VENITURI DIN EXPLOATARE	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	01		
	Producţia vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)	02		
	Cifra de afaceri (rd. 01+02)	03		
	Venituri din producţia stocată (ct. 711) Solduri creditoare	04		
	Solduri debitoare	05		
	Venituri din producţia de imobilizări (ct. 721+722)	06		
	Producţia exerciţiului (rd. 02+04-05+06)	07		
	Venituri din subvenţii de exploatare (ct. 741)	08		
	Alte venituri din exploatare (ct. 754+758)	09		
	Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare (ct. 781)	10		
	I. VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 03+04-05+06+08 la 10)	11		
CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	12		
	Cheltuieli cu materiile prime (ct. 600)	13		
	Cheltuieli cu materiale consumabile (ct. 601)	14		
	Cheltuieli cu energia şi apa (ct. 605)	15		
	Alte cheltuieli materiale (ct.602+603+604+606+608)	16		
	Cheltuieli materiale - total (rd. 13 la 16)	17		
	Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628)	18		
	Cheltuieli cu impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)	19		
	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului (ct. 641)	20		
	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială (ct. 645)	21		
	Cheltuieli cu personalul - total (rd. 20+21)	22		
	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654+658)	23		
	Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (ct. 681)	24		
	II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE - TOTAL (rd. 12+17 la 19+22 la 24)	25		
A.	**REZULTATUL DIN EXPLOATARE** Profit (rd. 11-25)	26		
	Pierdere (rd. 25-11)	27		
	Venituri din participaţii, alte imobilizări financiare şi creanţe imobilizate (ct. 761+762+763)	28		
	Venituri din titluri de plasament (ct. 764)	29		
	Venituri din diferenţe de curs valutar (ct. 765)	30		
	Venituri din dobânzi (ct. 766)	31		

20

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
		precedent	încheiat
A	B	1	2
Alte venituri financiare (ct. 767+768)	32		
Venituri din provizioane (ct. 786)	33		
III. VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 28 la 33)	34		
Pierderi din creanțe legate de participații (ct. 663)	35		
Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate (ct. 664)	36		
Cheltuieli din diferențe de curs valutar (ct. 665)	37		
Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666)	38		
Alte cheltuieli financiare (ct. 667+668)	39		
Cheltuieli cu amortizările și provizioanele (ct. 686)	40		
IV. CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 35 la 40)	41		
B. REZULTATUL FINANCIAR Profit (rd. 34-41)	42		
Pierdere (rd. 41-34)	43		
C. REZULTATUL CURENT AL EXERCIȚIULUI Profit (rd. 11+34-25-41)	44		
Pierdere (rd.25+41-11-34)	45		
V. VENITURI EXCEPȚIONALE - TOTAL (ct. 771+772+787)	46		
VI. CHELTUIELI EXCEPȚIONALE - TOTAL (ct. 671+672+687)	47		
D. REZULTATUL EXCEPȚIONAL Profit (rd. 46-47)	48		
Pierdere (rd. 47-46)	49		
VII. VENITURI TOTALE (rd. 11+34+46)	50		
VIII. CHELTUIELI TOTALE (rd. 25+41+47)	51		
E. REZULTATUL BRUT AL EXERCIȚIULUI Profit (rd. 50-51)	52		
Pierdere (rd. 51-50)	53		
Impozitul pe profit (ct. 691)	54		
F. REZULTATUL NET AL EXERCIȚIULUI Profit (rd. 52-54)	55		
Pierdere (rd. 53+54) (rd. 54-52)	56		

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele
semnătura şi
ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele şi
semnătura

01 – persoana cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 actualizată şi completată cu O.G. nr. 22/1996 aprobată prin Legea nr. 245/1998

02 – persoana fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996

03 – persoana cu convenţie civilă conform Legii nr. 83/1995

ANEXA 3

REPARTIZAREA PROFITULUI

21

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Realizări
A	B	1
REPARTIZĂRI DIN PROFIT: (rd. 02 la 10)	01	
- constituirea de rezerve legale	02	
- acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți	03	
- fond de participare a salariaților la profit	04	
- cota managerului din profitul net	05	
- surse proprii de finanțare	06	
- vărsăminte la buget din profitul regiilor autonome	07	
- constituirea de rezerve statutare și alte rezerve	08	
- alte repartizări din profit prevăzute de lege	09	
- dividende de plătit - total (rd. 11 la 14 +16), din care:	10	
- dividende cuvenite altor societăți	11	
- dividende cuvenite F.P.S.	12	
- dividende cuvenite S.I.F.	13	
- dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, din care:	14	
- dividende utilizate pentru rambursarea creditelor în cazul societăților privatizate prin metoda MEBO	15	
- dividende cuvenite societăților cooperatiste	16	
PROFIT NEREPARTIZAT	17	
TOTAL DE CONTROL (rd. 15+17)	18	

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele,
semnătura și
ștampila unității

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele și
semnătura

01 – persoana cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 actualizată și completată cu O.G. nr. 22/1996 aprobată prin Legea 245/1998

02 – persoana fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996

03 – persoana cu convenție civilă conform Legii nr. 83/1995

ANEXA 4

SITUAȚIA STOCURILOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
- valori brute -

Elemente de stocuri

22

- mii lei -

Elemente de stocuri	Nr. rd.	Sold la:	
		începutul anului	sfârșitul anului
A	B	1	2
Materii prime (ct. 300±308*)	01		
Materiale consumabile (ct. 301±308*)	02		
Obiecte de inventar şi baracamente (ct. 321-322±328*+323)	03		
Producție în curs de execuție (ct. 331+332)	04		
Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346±348*)	05		
Stocuri aflate la terți (ct. 351+352+354+356+357+358)	06		
Animale (ct. 361±368*)	07		
Mărfuri şi ambalaje (ct. 371±378*-4428**+381±388*)	08		
TOTAL STOCURI (rd. 01 la 08)	09		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

**) TVA neexigibilă aferentă mărfurilor în stoc (la unitățile care țin evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA)

ANEXA 5

SITUAȚIA CREANȚELOR ŞI DATORIILOR

23

- mii lei -

Creanțe	Nr. rd.	Sold la sfârşitul anului (col.2+3)	Termen de lichiditate a activului	
			sub 1 an	peste 1 an
A	B	1	2	3
Creanțe legate de participații (ct.2671)	01			
Împrumuturi acordate pe termen lung (ct.2672+2673)	02			
Alte creanțe imobilizate (ct.2677+2678)	03			
I.CREANȚE DIN ACTIVE IMOBILIZATE–TOTAL (rd.01 la 03)	04			
Furnizori-debitori (ct.409)	05			
Clienți (ct.4111***+411+413+ 416+418)	06			
Creanțe-personal şi asigurări sociale (ct.425+4282+431*+437*+4382)	07			
Impozit pe profit (ct.441*)	08			
Taxa pe valoarea adăugată (ct.4424)	09			
Alte creanțe cu statul şi instituții publice (ct. 4428*+ 444*+ 445+446*+447*+4482+4484+451*+463)	10			
Decontări cu asociații privind capitalul (ct.456)	11			
Decontări din operații în participație (ct.4581)	12			
Debitori diverşi (ct.461)	13			
II. CREANȚE DIN ACTIVE CIRCULANTE-TOTAL (rd. 05 la 13)	14			
III.CHELTUIELI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS (ct.471)	15			
TOTAL CREANȚE (rd. 04+14+15)	16			

23

Datorii		Nr. crt.	Sold la sfârşitul anului (col. 2+3+4)	Termen de exigibilitate a pasivului		
				sub 1 an	1-5 ani	peste 5 ani
A		B	1	2	3	4
Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (ct. 161+1681)		17				
Credite bancare pe termen lung şi mediu (ct. 1621+1623+1624+1625+1626+1627) total, din care:		18				
– interne, total din care:		19				
– cu garanţia statului		20				
– externe – total, din care:	mii dolari SUA	21				
	mii lei	22				
– cu garanţia statului	mii dolari SUA	23				
	mii lei	24				
Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă (ct. 1622) total, din care:		25				
– interne – total, din care:		26				
– cu garanţia statului		27				
– externe – total, din care:	mii dolari SUA	28				
	mii lei	29				
– cu garanţia statului	mii dolari SUA	30				
	mii lei	31				
Credite bancare pe termen scurt (ct. 519+512**+5129***)		32				
Dobânzi (ct. 1682+1686+1687+5186) total, din care:		33				
– interne		34				
– externe	mii dolari SUA	35				
	mii lei	36				
Alte împrumuturi şi datorii financiare (ct. 166+167)		37				
TOTAL DATORII FINANCIARE ŞI ASIMILATE (rd. 17+18+25+32+33+37)		38				
Furnizori (ct. 401+403+404+405+408)		39				
Clienţi-creditori (ct. 419)		40				
Datorii cu personalul şi asigurările sociale (ct. 112+421+423+424+426+427+4281 +431+437+4381)		41				
Impozit pe profit (ct. 441**)		42				
Taxa pe valoarea adăugată (ct. 4423)		43				
Alte datorii faţă de stat şi instituţii publice (ct. 4428**+444+446+447+4481+ 4483+4485+451**+509)		44				

23					
A	**B**	**1**	**2**	**3**	**4**
Grupuri şi alte conturi cu asociaţii (ct. 455+457+4582)	45				
Creditori diverşi (ct. 472)	46				
ALTE DATORII – TOTAL (rd. 39 la 46)	47				
Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	48				
TOTAL DATORII (rd. 38+47+48)	49				

*) Solduri debitoare ale conturilor respective
**) Solduri creditoare ale conturilor respective
***) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit.

ANEXA 6

SITUAȚIA ALTOR PROVIZIOANE

24

- mii lei -

Natura provizioanelor	Nr. rd.	Sold la începutul anului	Cheltuieli privind provizioa-nele	Venituri din provizioane	Sold la sfârşitul anului (col. 1+2--3)
A	B	1	2	3	4
I. PROVIZIOANE REGLEMENTATE (ct. 141)	01				
Provizioane pentru litigii (ct. 1511)	02				
Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor (ct. 1512)	03				
Provizioane pentru cheltuieli de repar-tizat pe mai multe exerciţii (ct. 1513)	04				
Provizioane pentru pierderi din schimb valutar (ct. 1514)	05				
Alte provizoane pentru riscuri şi cheltuieli (ct. 1518)	06				
II. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI - TOTAL (rd. 02 la 06)	07				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS Materii prime (ct. 390)	08				
Materiale consumabile (ct. 391)	09				
Obiecte de inventar (ct. 392)	10				
Producţie în curs de execuţie (ct. 393)	11				
Produse (ct. 394)	12				
Stocuri aflate la terţi (ct. 395)	13				
Animale (ct. 396)	14				
Mărfuri (ct. 397)	15				
Ambalaje (ct. 398)	16				
TOTAL (rd. 08 la 16)	17				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR Clienţi (ct. 491)	18				
Decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii (ct. 495)	19				
Debitori diverşi (ct. 496)	20				
TOTAL (rd. 18 la 20)	21				
Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament (ct. 590)	22				
III. ALTE PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE (rd. 17+21+22)	23				
TOTAL GENERAL (rd. 01+07+23)	24				

ANEXA 7

DATE INFORMATIVE

25

- mii lei -

A. Date informative privind rezultatele înregistrate	Nr. rd.	Număr unităţi	Sume
		1	2
Unităţi care au înregistrat profit	01		
Unităţi care au înregistrat pierdere	02		
B. Date informative privind situaţia indicatorilor		**An precedent**	**An curent**
		1	2
Număr mediu de salariaţi (cu contract de muncă)	03		
Salarii brute	04		
Număr colaboratori (cu contract civil)	05		
Drepturi băneşti cuvenite colaboratorilor	06		
Venituri din comerţul cu amănuntul (rd. 08+09)	07		
– mărfuri alimentare	08		
– mărfuri nealimentare	09		
Venituri din alimentaţia publică	10		
Venituri din comerţul cu ridicata (rd.12+13)	11		
– mărfuri alimentare	12		
– mărfuri nealimentare	13		
Venituri realizate din export	14		
Cheltuieli aferente exportului	15		
Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe (soldul debitor al ct. 8045)	16		
Mijloace fixe amortizate integral şi folosite în continuare	17		
Cheltuieli social-culturale – total (rd.19 la 21)	18		
– învăţământ	19		
– sănătate	20		
– alte cheltuieli	21		

25

– mii lei –

C. Date informative privind evoluţia creditelor	Nr. rd.	Sold preluat iniţial	Sold la finele anului 1998
		1	2
Credite bancare neperformante preluate în baza Legii nr. 7/1992 - total (rd.23+24)	22		
– pentru investiţiile acordate în anii anteriori şi preluate de stat şi băncile comerciale (ct. 8038, analitic distinct)	23		
– pentru exporturi şi lucrări de construcţii-montaj, pe bază de acorduri guvernamentale comerciale şi de cooperare cu alte ţări, preluate de stat şi băncile comerciale (ct.8038, analitic distinct)	24		

	Nr. rd.	Total (col. 2+3)	Pentru activitatea curentă	Pentru investiţii
		1	2	3
Credite primite din fondul de redresare financiară (din ct. 167)	25			X
Restituiri de credite primite din fondul de redresare financiară (din ct.167)	26			X
Credite pentru activitatea curentă sau pentru investiţii contractate cu băncile comerciale, garantate de stat conform H.G. nr. 610/1993, H.G. nr. 620/1993 - total, din care:	27			
– restante	28			

		1	2
TOTAL DE CONTROL (rd.03 la 06+10+14 la 17+25 la 28 col 1 şi col 2)	29		

D. Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Sume -mii lei-
A	B	1
TVA de recuperat (ct. 4424) – Constituit	30	
– Recuperat	31	
– Diferenţă (rd.30 – 31)	32	

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

– mii lei –

25		
Denumirea indicatorilor	**Nr. rd**	**Sume**
A	B	1
E. Date privind alocaţiile de la buget (din ct. 118 analitic distinct) – Prevăzut	33	
– Primit	34	
– Consumat	35	
– Diferenţă de virat (rd. 34–35)	36	
F. Date privind investiţiile străine în România		**Sume (se completează în dolari SUA)**
Total capital social vărsat de investitorul străin până la data de 1 ianuarie 1998 (rd. 38 + 39)	37	
– în valută	38	
– în natură	39	
Creşterea capitalului vărsat de investitorul străin în cursul anului 1998 (rd. 41 la 44)	40	
– achiziţionări de părţi sociale sau cumpărări de acţiuni	41	
– dividende reinvestite	42	
– conversii de împrumuturi în acţiuni	43	
– alte cauze	44	
Descreşterea capitalului social vărsat de investitorul străin în cursul anului 1998 (rd. 46 la 48)	45	
– cedări de părţi sociale sau vânzări de acţiuni	46	
– restituiri de capital	47	
– alte cauze	48	
Total capital social vărsat de investitorul străin (rd. 37 +40 – 45)	49	
Cota de participare a investitorului străin (%)	50	
Împrumuturi acordate de investitorul străin	51	

ANEXA 8

PLĂȚI RESTANTE

26

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Total (col. 2+3)	din care:	
			pentru activitatea curentă	pentru investiții
A	B	1	2	3
PLĂȚI RESTANTE – TOTAL (rd. 02+06+11 la 14+18), din care:	01			
Furnizori restanți – total (rd. 03 la 05), din care:	02			
– peste 30 de zile	03			
– peste 90 de zile	04			
– peste 1 an	05			
Creditori restanți – total (rd. 07 la 10), din care:	06			
– contribuția unității la asigurările sociale	07			
– contribuția angajaților şi angajatorilor la constituirea fondului inițial al asigurărilor sociale de sănătate	08			
– contribuția salariaților pentru pensia suplimentară	09			
– contribuția unității şi a personalului la fondul de şomaj	10			
Obligații restante față de alți creditori	11			
Impozite şi taxe neplătite la termenul stabilit la bugetul de stat	12			
Impozite şi taxe neplătite la termenul stabilit la bugetele locale	13			
Credite bancare nerambursate la scadență – total (rd. 15 la 17), din care:	14			
– restante după 30 de zile	15			
– restante după 90 de zile	16			
– restante după 1 an	17			
Dobânzi restante	18			

ANEXA 9

IMPOZITE, TAXE ŞI ALTE OBLIGAŢII DATORATE ŞI VĂRSATE

- mii lei -

27

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	DATORAT		VĂRSAT EFECTIV	RĂMAS DE VĂRSAT		VĂRSAT ÎN PLUS (3-1)
		TOTAL	din care: sume constituite pentru 1998		cu termen de plată la 31.12.1998	cu termen de plată după 31.12. 1998	
					(col.1-3=4+5)		
A	B	1	2	3	4	5	6
BUGET DE STAT – TOTAL (rd. 02 la 12)	01						
Impozit pe profit (ct.441)	02						
Impozit pe salarii (ct. 444, analitic distinct)	03						
Taxa pe valoarea adăugată (ct. 4423)	04						
Impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente (din ct. 446)	05						
Taxe speciale de consumaţie (accize) şi taxa asupra încasărilor din jocurile de noroc (din ct. 446)	06						
Impozit la ţiţeiul din producţia internă şi gaze naturale (din ct. 446)	07						
Taxe vamale de la persoane juridice (din ct. 446)	08						
Impozit pe dividende (din ct. 446)	09						
Majorări, penalităţi şi amenzi pentru neplata în termen a obligaţiilor către bugetul de stat (din ct. 448)	10						
Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome (din ct. 446)	11						
Alte impozite, taxe şi alte obligaţii datorate bugetului de stat (din ct. 446)	12						

– mii lei –

27

A	B	1	2	3	4	5	6
BUGETE LOCALE – TOTAL (rd.14 la 23)	13						
Impozit pe profit (ct.441)	14						
Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat (din ct. 446)	15						
Impozit pe clădiri şi impozit pe teren (din ct. 446)	16						
Taxa asupra mijloacelor de transport deţinute de agenţii economici (din ct. 446)	17						
Impozit pe venitul agricol (din ct.446)	18						
Impozitul pe veniturile persoanelor fizice nesalariate (din ct.444, analitic distinct)	19						
Taxa de timbru (din ct.446)	20						
Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome (din ct. 446)	21						
Majorări, penalităţi şi amenzi pentru neplata în termen a obligaţiilor către bugetul local (din ct. 448)	22						
Alte impozite, taxe şi alte obligaţii datorate bugetelor locale (din ct. 446)	23						

27

– mii lei –

A	B	1	2	3	4	5	6
Fonduri speciale – Total (rd. 25 la 34)	24						
Fond inițial pentru asigurări sociale de sănătate (din ct.4311, analitic distinct)	25						
Fond special pentru sănătate 2% (din ct. 447, analitic distinct)	26		x				
Fond special pentru sănătate 10% (din ct. 447, analitic distinct)	27						
Fond special pentru sănătate 1% (din ct. 447, analitic distinct)	28						
Fond special al drumurilor publice (din ct. 447, analitic distinct)	29						
Fond special pentru dezvoltarea şi modernizarea punctelor vamale (din ct. 447, analitic distinct)	30						
Fond special pentru dezvoltarea sistemului energetic (din ct. 447, analitic distinct)	31						
Fond special pentru promovarea şi dezvoltarea turismului (din ct. 447, analitic distinct)	32						
Fond de risc şi accident (din ct. 447, analitic distinct)	33						
Fond special pentru protejarea asiguraților (din ct. 447, analitic distinct)	34						
Asigurări sociale – Total (rd. 36 la 40)	35						
C.A.S. (ct. 4311, analitic distinct)	36						
Fond pentru pensie suplimentară (ct. 4312)	37						
Fond de pensii şi asigurări sociale ale agricultorilor (din ct. 447, analitic distinct)	38						
Fond de şomaj 1% (ct. 4372)	39						
Fond de şomaj 5% (ct. 4371)	40						
TOTAL (rd. 01 + 13 + 24 + 35)	41						

ANEXA 10

SITUAȚIA ACTIVELOR IMOBILIZATE
A. VALOAREA BRUTĂ

– mii lei –

28

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Creşteri	Reduceri		Sold final (col. 5=1+2-3)
				Total	din care: dezmembrări şi casări	
A	B	1(1)	2(2)	3(3)	4(4)	5(5)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203)	01				X	
Alte imobilizări (ct. 205+207+208)	02				X	
Imobilizări necorporale în curs (ct. 230)	03				X	
TOTAL (rd.01 la 03)	04				X	
IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct.211)	05				X	
Clădiri (ct. 2121)	06					
Construcţii speciale (ct.2122)	07					
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct. 2123+2125)	08					
Alte imobilizări corporale (ct.2124+2126+2127+2128)	09					
Imobilizări corporale în curs (ct.231)	10				X	
TOTAL (rd.05 la 10)	11					
IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.261+262+263+267-269*)	12				X	
ACTIVE IMOBILIZATE–TOTAL (rd.04+11+12)	13					

*) Cont de repartizat după natura elementelor respective

B. AMORTIZĂRI

28

- mii lei -

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Amortizare în cursul anului	Amortizare aferentă imobilizărilor scoase din evidență	Amortizare la sfârşitul anului (col.9=6+7–8)
A	B	6(1)	7(2)	8(3)	9(4)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE					
Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct.2801+2803)	14				
Alte imobilizări (ct.2805+2807+2808)	15				
TOTAL (rd.14+15)	16				
IMOBILIZĂRI CORPORALE					
Terenuri (ct.2810)	17				
Clădiri (ct.2811)	18				
Construcţii speciale (ct.2812)	19				
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct.2813+2815)	20				
Alte imobilizări corporale (ct.2814+2816+2817+2818)	21				
TOTAL (rd.17 la 21)	22				
AMORTIZĂRI–TOTAL (rd.16 + 22)	23				

C. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE

– mii lei –

28

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Provizioane constituite în cursul anului	Provizioane reluate la venituri	Sold final (col. 13=10+11-12)
A	B	10(1)	11(2)	12(3)	13(4)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE					
Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct.290*)	24				
Alte imobilizări (ct.290*)	25				
Imobilizări necorporale în curs (ct.293*)	26				
TOTAL (rd.24 la 26)	27				
IMOBILIZĂRI CORPORALE					
Terenuri (ct.291*)	28				
Clădiri (ct.291*)	29				
Construcţii speciale (ct.291*)	30				
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct.291*)	31				
Alte imobilizări corporale (ct.291*)	32				
Imobilizări corporale în curs (ct.293*)	33				
TOTAL (rd.28 la 33)	34				
IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.296*)	35				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE – TOTAL (rd.27+34+35)	36				

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

ANEXA 11

ALTE INFORMAȚII PRIVIND REGULILE ŞI METODELE CONTABILE ŞI DATE COMPLEMENTARE

I. Informații asupra regulilor şi metodelor contabile folosite:

- indicarea modului de evaluare a diverselor poziții din bilanț şi contul de profit şi pierdere; _____

- metoda utilizată pentru calculul amortismentelor şi provizioanelor; _____

- indicarea şi justificarea derogărilor de la principiile generale; _____

- comentarii asupra absenței comparabilității conturilor şi asupra eventualelor adaptări ale informațiilor prezentate în exercițiul precedent; _____

II. Alte informații: _____

- Angajamente financiare reflectate în conturi în afara bilanțului; _____

- Informații referitoare la modificarea capitalului; _____

- Analiza conturilor următoare: _____
  - acțiuni proprii; _____
  - cheltuieli şi venituri excepționale; _____
  - cheltuieli şi venituri pentru exercițiul anterior; _____
  - diferențe de conversie; _____
  - alte conturi; _____
  - sume neclarificate în soldul contului 473; _____

- Alte elemente semnificative: _____
  - comentarii asupra cifrei de afaceri; _____
  - evenimente posterioare închiderii exercițiului care nu au fost contabilizate în conturile exercițiului închis; _____
  - elemente contabilizate în conturile exercițiului închis, dar care privesc exercițiile precedente (eventualele erori constatate după aprobarea şi depunerea bilanțului contabil); _____
  - alte informații pe care unitatea consideră că este necesar să le prezinte; _____

BIBLIOGRAFIE

1. Bernard COLASSE — Contabilitate generală, Ediția IV., Editura Moldova, Iaşi, 1995.
2. Călin OPREA, Mihai RISTEA, Ilie VĂDUVA — Bazele contabilității, Editura Bucureşti, 1995
3. Claude PEROCHON — Comptabilite generale, Les Editions Foucher, Paris, 1991.
4. Constantin TOPCIU, Georgeta VINTILĂ — Fiscalitate, Lito, U.I. „Titu Maiorescu" – Bucureşti, 1998.
5. Constantin TOPCIU — Evidența bugetară, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1977.
6. Dionisiu TINARIU, Gheorghe POPESCU, Ladislau POSSLER — Contabilitate teoretică şi comercială, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981.
7. Dumitru MATIŞ, Ioan OPREAN, Ionică OLTEAN, Nicolae PAŞCA, Doina MARIAN, Adela DEACONU. Atanasiu POP — Bazele contabilității agenților economici din România, Editura Intelcredo, Deva, 1996.
8. Dumitru SCUTARU — Contabilitate pentru începători, Editura Economică, Bucureşti, 1995.
9. Dumitru VIŞAN — Contabilitatea în comerțul exterior, vol.I, II., Editura Economică, Bucureşti, 1995, 1996.
10. Gheorghe POPESCU — Procedurile controlului intern şi creditul financiar, vol.I – II, Editura Gestiune, Bucureşti, 1997.
11. Iacob Petru PÂNTEA — Managementul contabilității, vol. I – II, Editura Intelcredo, Deva, 1998.
12. Iacob Petru PÂNTEA, Atanasiu POP — Contabilitatea generală a economiei de piață, Editura Dacia, Cluj Napoca, 1992.
13. Ilie VASILE — Gestiunea financiară a întreprinderii, Editura Didactică şi Pedagogică, RA, Bucureşti, 1997.
14. Ioan MOROŞAN — Fiscalitatea, Editura Evcont Consulting, Suceava, 1998.
15. Ioan OPREAN (coordonator) — Întocmirea şi auditarea bilanțului contabil, Editura Intelcredo, Deva, 1997.
16. Ion IONAŞCU — Epistemologia contabilității, Editura Economică, Bucureşti, 1997.

17. Ion LUNGU, Lefter CHIRICĂ, Romeo Victor IONESCU — Economia Politică, Editura Fundației, „Andrei Şaguna", Constanța, 1996.

18. Ion NEGESCU — Bazele contabilității, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A, Bucureşti, 1998.

19. L. DUBRULLE, R. SERVAN — Comptabilite analytique de gestior, Editura Gestior, 1987.

20. L. POSSLER, Gh. LAMBRU, N. CUCUI — Sistemul contabil al agenților economici, Editura Fundației „Andrei Şaguna", Constanța, 1998.

21. Lefter CHIRICĂ, (coordonator) — Bazele contabilității, Editura Editip, Tulcea, 1995.

22. Lefter CHIRICĂ — Contabilitate, Universitatea „Constantin Brâncoveanu" – Brăila, 1995.

23. Lefter CHIRICĂ, Romeo Victor IONESCU — Sinteze de economie politică, Editura Enciclopedică, Bucureşti, 1997.

24. Lefter CHIRICĂ — Managementul transferului internațional de tehnologie, Editura All – Educational, Bucureşti, 1997.

25. Leslie CHADWICK — Contabilitate de gestiune, Editura Teora, Bucureşti 1998.

26. Magdalena NEGRIȚOIU, Mihaela DUMITRANA, Loredana Ligia BÎRSAN — Contabilitatea în comerț şi turism, Editura Maxim, Bucureşti, 1998.

27. Maria MANOLESCU, Aristide IORDACHE — Contabilitatea de gestiune, TC. INF. Galați, 1994.

28. Marin TOMA, Marius CHIVULESCU — Ghid practic pentru audit financiar şi certificarea bilanțurilor contabile, CECAR, Bucureşti, 1995.

29. Michel CAPRON — Contabilitatea în perspectivă, Editura Humanitas, Bucureşti 1993.

30. Mihaela DUMITRANA, Magdalena NEGRIȚOIU — Contabilitatea firmei, Editura Maxim, 1997.

31. Mihai RISTEA (coordonator), Lavinia OLIMP, Ana Stoian, Ileana NISULESCU, Vasile RĂILEANU — Contabilitatea societăților comerciale, vol.II, CECAR, Bucureşti, 1996.

32. Mihai RISTEA, Corina CUCU, Corina Lăzărescu — Contabilitatea întreprinderii, vol.I, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 1997.

33. Mihai RISTEA, Vasile RĂILEANU, Lavinia OLIMP, Ana STOIAN, Ileana MIŞULESCU — Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii, Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 1995.
34. Mihai RISTEA — Contabilitatea societăţilor comerciale vol.I, CECAR, Bucureşti, 1995.
35. Mihai RISTEA — Noul sistem contabil din România, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994.
36. Mihai TOMA, Petre BREZEANU — Finanţe şi gestiune financiară, Editura Economică, Bucureşti, 1996.
37. Mihail EPURAN, Valeria BĂBĂIŢĂ, Corina GROSU — Contabilitatea financiară în noul sistem contabil, Editura de Vest, Timişoara, 1994.
38. Mihail EPURAN (coordonator) — Contabilitatea financiară în noul sistem contabil, vol.I – II, Editura de Vest, Timişoara, 1994, 1995.
39. Mircea BOULESCU, Marcel GHIŢĂ — Control financiar şi expertiză contabilă, Editura Mondo-Ec., Craiova, 1992.
40. Nicolae CRISTESCU, Constantin SILION, Constantin DUMITRU — Noua Contabilitate, Editura Ecran Magazin, Braşov, 1993.
41. Niculae FELEAGĂ, Ion IONAŞCU — Tratate de contabilitate financiară, vol.I – II, Editura Economică, Bucureşti, 1998.
42. Niculae FELEAGĂ, Ion IONAŞCU — Contabilitate financiară, vol. I – IV, Editura Economică, Bucureşti, 1993.
43. Niculae FELEAGĂ (coordonator) — Contabilitate aprofundată.
44. Niculae FELEAGĂ — Sisteme contabile comparate, Editura Economică, Bucureşti, 1995.
45. Niculae FELEAGĂ — Dincolo de frontierele vagabondajului contabil, Editura Economică, Bucureşti, 1997.
46. Octavian BOJIAN — Contabilitatea întreprinderilor, Editura Eficient, Bucureşti, 1996.
47. Oprea CĂILN, Ilie VĂDUVA, Mihai RISTEA, Horia NEAMŢU — Bazele contabilităţii, Editura Didactică şi Pedagogică, RA., Bucureşti, 1997.
48. Rodica BĂLĂNESCU, Carmen CORDUNEANU — Taxa pe valoarea adăugată, Editura AGER, Bucureşti, 1993.
49. Rudolf MANN, Elmar MAYER — Controlling. Conducerea profitabilă a întreprinderii, Editura All – Bucureşti, 1996.
50. Tatiana MOSTEANU — Buget şi trezorerie publică, Editura Didactică şi Pedagogică, RA, Bucureşti, 1997.

51. Teodora VÂSCU BARBU — Bugetul statului şi agenţii economici, Editura Didactică şi Pedagogică, RA, Bucureşti, 1997.

52. Toni RATIU (coordonator) — Cartea contabilului autodidact, Editura Gestiunea, Bucureşti, 1995.

53. Valeriu VOICA — Contabilitate – Principii şi aplicaţii practice privind noul sistem de contabilitate modernă, Editura Burounion, 1993.

54. Lefter CHIRICĂ — Curs complet de contabilitate, vol I, Editura Economică, Bucureşti, 1999.

55. Nada TEODOR — Finanţele agenţilor economici din România, Editura Intelcredo, Deva, 1999

56. *** — Legea contabilităţii nr. 82/1991.

57. *** — Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, pentru aprobarea unor măsuri de executare a Legii contabilităţii nr. 82/1992.

58. *** — Sistemul contabil al agenţilor economici – Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1993.

59. *** — Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile Ministerul Finanţelor, Bucureşi, 1993.

60. *** — Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1994.

61. *** — Legea finanţelor publice nr. 72/1996.

62. *** — Ordonanţa Guvernului nr.3/1992, privind taxa pe valoarea adăugată.

63. *** — Hotărârea nr. 512/1998, cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992.

64. *** — Legea bugetului de stat nr. 36/1999.

65. *** — Norme metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune, privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora, Ministerul Finanţelor, Editura Economică, Bucureşti, 1998.

66. *** — Alte acte normative care reglementează activitatea financiar – contabilă.

67. *** — H.G. nr. 304/1999, privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri, în procesul de comercializare.

68. *** — O.M.F. nr. 403/1999, privind reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale.

69. *** — Legea nr. 15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, cu modificările ulterioare.

20.000

CURSUL COMPLET DE CONTABILITATE ŞI FISCALITATE va trata întregul spectru financiar, contabil şi fiscal românesc, inclusiv contabilitatea bugetară şi de trezorerie, în curs de apariţie fiind volumele III, IV şi V.

Autorul

EDITURA ECONOMICĂ

ISBN 973-590-188-9

ISBN 973-590-189-7 (Vol. II)

9 789735 901899